

15. DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE

- | | |
|--|---|
| <p>15.1. ASPETTI GENERALI</p> <p>15.2. FORMA, CONTENUTO ED AMPIEZZA DELLE CARTE DI LAVORO</p> <p>15.2.1. Carte ad uso pluriennale</p> <p>15.2.2. Carte ad uso corrente</p> <p>15.2.3. Documentazione della conformità ai principi di revisione</p> <p>15.2.4. Documentazione di aspetti e giudizi professionali significativi</p> <p>15.3. ATTIVITÀ DI RIESAME</p> <p>15.3.1. Riesame del lavoro</p> <p>15.3.2. Riesame della qualità dell'incarico</p> <p>15.4. DOCUMENTAZIONE DELLE CONSULTAZIONI</p> <p>15.5. DOCUMENTAZIONE RICHIESTA DA ALTRI PRINCIPI DI REVISIONE NELLE DIVERSE FASI DELLA REVISIONE</p> <p>15.5.1. Attività di preincarico</p> <p>15.5.2. Identificazione e valutazione dei rischi</p> <p>15.5.3. Risposta ai rischi identificati e valutati</p> <p>15.5.4. Completamento della revisione</p> <p>15.6. ARCHIVIAZIONE DELLE CARTE DI LAVORO</p> <p>15.6.1. Versione definitiva delle carte di lavoro</p> | <p>15.6.2. Conservazione delle carte di lavoro</p> <p>15.6.3. Carte di lavoro in formato elettronico</p> <p>15.7. PROPRIETÀ DELLE DI CARTE DI LAVORO</p> <p>15.7.1. Aspetti generali</p> <p>15.7.2. Scambio di informazioni fra revisore entrante e revisore uscente</p> <p>15.7.3. Scambio di informazioni fra il revisore ed il consulente incaricato per un'attività di "due diligence"</p> <p>15.7.4. Scambio di informazioni fra revisore della componente e revisore del bilancio consolidato di gruppo</p> <p>15.8. ESEMPI DI CARTE DI LAVORO</p> <p>15.8.1. Carta di lavoro corrente</p> <p>15.8.2. Indice di Archivio permanente</p> <p>15.8.3. Indice di Archivio generale</p> <p>15.8.4. Indice di Archivio corrente</p> <p>15.8.5. Check list di completamento del lavoro</p> <p>15.8.6. Check list di completamento del riesame della qualità dell'incarico</p> <p>15.8.7. Lista di documentazione da predisporre da parte della società cliente</p> <p>15.8.8. Budget e controllo dei tempi di lavoro</p> |
|--|---|

15.1. ASPETTI GENERALI

La documentazione del lavoro di revisione deve essere predisposta secondo quanto previsto dall'ISA Italia 230 e secondo le specifiche regole in tema di documentazione previste da altri principi di revisione.

La documentazione del lavoro di revisione fornisce:

- l'**evidenza** degli **elementi a supporto** delle **conclusioni** del revisore sul raggiungimento degli obiettivi di revisione;
- l'**evidenza** che il lavoro di revisione è stato pianificato e svolto in **conformità** ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili.

La documentazione della revisione o, come definita nella prassi, **carte di lavoro**, consiste pertanto nella formalizzazione:

- delle procedure di revisione svolte;
- dei relativi elementi probativi ottenuti;
- dei giudizi professionali esercitati dal revisore; e
- delle conclusioni raggiunte per ciascuna asserzione del bilancio oggetto d'esame.

Le carte di lavoro forniscono inoltre elementi probativi che dimostrano che le registrazioni contabili sottostanti corrispondono o sono riconciliabili con il bilancio.

La documentazione della revisione è altresì utile per le seguenti ulteriori **finalità**:

- **assistere** il team di revisione nella **pianificazione** e nello **svolgimento** della revisione;
- **assistere** i membri del team di revisione responsabili della supervisione, nel **dirigere** e **supervisionare** il lavoro di revisione e nell'assolvere le proprie responsabilità di riesame del lavoro (➔15.3.1.);
- **produrre evidenze** documentali sugli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei **futuri incarichi di revisione** dell'impresa;

- **permettere** lo svolgimento del **riesame della qualità** e delle **ispezioni** in conformità all'**ISQC Italia 1** (➔15.3.2.);
- **permettere** l'effettuazione di **ispezioni** da parte di **soggetti esterni** secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni applicabili. In Italia il potere di eseguire ispezioni è attribuito al MEF e alla Consob, nell'ambito dell'attività di vigilanza da loro svolte (artt. 20-21, D.Lgs. n. 39/2010);
- **permettere** al revisore, nel primo anno di incarico della revisione legale, di **esaminare la documentazione** prodotta dal **precedente revisore** per assisterlo nella pianificazione e nello svolgimento della revisione.

Le carte di lavoro sono l'**unica evidenza** a supporto del lavoro di revisione svolto.

Le spiegazioni verbali da parte del revisore non rappresentano pertanto un supporto adeguato a comprovare il lavoro di revisione svolto o le conclusioni raggiunte; esse possono essere utilizzate unicamente per spiegare o chiarire le informazioni contenute nelle carte di lavoro.

Per ogni revisione legale, le carte di lavoro devono essere raccolte in **uno o più raccoglitori**, o altro tipo di supporto in formato cartaceo o elettronico, che costituisce il **file di revisione** o **fascicolo di revisione** (art. 10-quater, c. 7, D.Lgs. n. 39/2010).

Come regola generale l'ISA Italia 230 prevede che venga prodotta una documentazione sufficiente ed appropriata nelle circostanze, mentre altri principi di revisione contengono regole specifiche in tema di documentazione. Tali specifiche regole non comportano tuttavia dei limiti nell'applicazione del citato principio di revisione. Inoltre, la mancanza di specifiche regole in tema di documentazione in un particolare principio di revisione, non sottintende che, per attenersi al principio stesso, non sia necessario predisporre alcuna carta di lavoro.

FORMA, CONTENUTO ED AMPIEZZA DELLE CARTE DI LAVORO

15.2.

Come regola generale il revisore deve predisporre le carte di lavoro in modo tale che un **altro revisore esperto** non coinvolto nel processo di revisione, possa comprendere autonomamente:

- la natura, la tempistica e l'estensione delle **procedure di revisione svolte** per conformarsi ai principi di revisione ed alle disposizioni di leggi e di regolamenti applicabili (➔15.2.3.);
- i **risultati** di tali **procedure** e gli **elementi probativi** acquisiti;
- gli **aspetti significativi** emersi nel corso della revisione contabile, le **conclusioni** raggiunte ed i **giudizi professionali** formulati per giungere a tali conclusioni (➔15.2.4.).

Inoltre, al revisore legale è richiesto di (D.Lgs. n. 39/2010):

- **documentare** nelle carte di lavoro tutti i **rischi rilevanti** per la sua **indipendenza**, nonché le **misure** adottate per **limitare tali rischi** (art. 10, c. 4, D.Lgs. n. 39/2010);
- includere nel fascicolo di revisione i **dati** ed i **documenti** in tema di **preparazione della revisione legale** e di **valutazione dei rischi** per l'**indipendenza** predisposti in fase di accettazione o di prosecuzione dell'incarico (art. 10-quater, c. 7, D.Lgs. n. 39/2010);
- includere nel fascicolo di revisione tutti i **dati** ed i **documenti** rilevanti a **sostegno della relazione di revisione** e del **giudizio sul bilancio** (art. 10-quater, c. 7, D.Lgs. n. 39/2010);
- includere nel fascicolo di revisione tutti i **dati** ed i **documenti** necessari per **monitorare il rispetto** delle disposizioni del decreto e delle ulteriori disposizioni applicabili (art. 10-quater, c. 7, D.Lgs. n. 39/2010);
- mantenere, in aggiunta al fascicolo di revisione, i **dati** ed i **documenti** necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del decreto e delle ulteriori disposizioni applicabili, relativi alle direttive e procedure che fanno parte del **sistema di controllo della qualità** di cui al principio **ISQC Italia 1** (art. 10-quater, c. 7, D.Lgs. n. 39/2010);
- **documentare** le eventuali richieste effettuate di **pareri a consulenti esterni** ed i pareri ricevuti (art.10-quater, c. 5, D.Lgs. n. 39/2010).

Le carte di lavoro sono pertanto predisposte per **documentare** i seguenti aspetti:

- **verifica** preliminare dei requisiti di **accettazione** o **mantenimento** dell'incarico (➔9.);
- **verifica** preliminare e continuativa dell'**indipendenza** e dell'**obiettività** (➔9.);
- **pianificazione** del lavoro; (➔10.)
- **svolgimento** del lavoro;
- utilizzo di **esperti** esterni (➔23.);
- **riesame del lavoro** svolto (➔15.3.1.);
- **consultazione** (➔15.4.);
- **riesame della qualità** dell'incarico (➔15.3.2.).

La forma, il contenuto e l'ampiezza delle carte di lavoro **dipendono** da vari fattori, fra cui:

- **dimensione** e **complessità** dell'impresa;
- **natura** delle procedure da svolgere;
- **significatività** dei rischi identificati;
- rilevanza degli **elementi probativi** acquisiti;
- natura e portata degli **errori identificati**;
- necessità di **documentare una conclusione** non facilmente desumibile dagli elementi probativi acquisiti;
- **metodologia** di revisione e **strumenti** utilizzati;
- grado di **giudizio professionale** richiesto nello svolgimento del lavoro e nella valutazione dei risultati.

La documentazione può non essere limitata alle evidenze predisposte dal revisore ma può includere anche estratti e copie di documenti dell'impresa ritenuti rilevanti, ed altre evidenze ritenute appropriate come, ad esempio, verbali redatti dalla direzione dell'impresa, dai responsabili delle attività di governance o dai consulenti dell'impresa a seguito di incontri avuti con il revisore. Tali verbali, condivisi con il revisore, devono normalmente includere la natura degli aspetti discussi, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo ed i soggetti coinvolti.

Normalmente, non sono incluse nella documentazione della revisione: bozze superate di carte di lavoro, di bilanci, di note integrative, annotazioni che riportano considerazioni incomplete o preliminari, o versioni superate di documenti corretti e duplicati di documenti, salvo che tali documenti non contengano note o altre evidenze rilevanti per la revisione.

Le carte di lavoro possono essere **rappresentate** da:

- **schede**;
- **memorandum**;
- **check list** predisposte dal revisore;
- **documenti** prodotti dall'**impresa oggetto di revisione**;
- **documenti di terzi**, quali le risposte alle lettere di conferma ricevute dal revisore.

Le carte di lavoro devono includere i seguenti **elementi identificativi**:

- **nome** dell'impresa;
- **data** di riferimento del bilancio oggetto di revisione;
- **numerazione** della carta, secondo una tassonomia prestabilita;
- **indicazione** se la carta di lavoro è basata su **documenti predisposti o forniti** direttamente dal cliente;
- **indicazione** delle specifiche voci o degli aspetti **oggetto** di verifica;
- eventuali **riferimenti ad altre carte di lavoro** cui si **rinvia** per maggiori dettagli;
- eventuali **riferimenti ad altre carte di lavoro** da cui **derivano** le informazioni analizzate;
- **nome di chi ha svolto** il lavoro di revisione;
- **nome** di chi ha svolto l'**attività di riesame** ed in quale **data** è stato completato.

Nella prassi si fa spesso uso di **spunte** o "**tick mark**" che spiegano la natura della verifica svolta sulle informazioni contenute nella carta di lavoro, evitando di ripetere per le diverse informazioni la descrizione del lavoro svolto.

Ad esempio, vengono utilizzate spunte per indicare che il lavoro svolto si riferisce ad un raffronto delle informazioni con il bilancio o con il bilancio di verifica o con un documento sottostante oppure che è stata fatta una verifica di una somma o di un calcolo (➔15.8.1.).

Organizzazione del file di revisione

Nella prassi viene utilizzato un approccio basato su un'**indicizzazione standard** delle carte di lavoro. Tale metodologia offre vantaggi, quali:

- facilità nel reperire ed identificare le carte di lavoro sia nel corso della revisione che successivamente all'archiviazione;
- facilità nel riesame delle carte di lavoro da parte responsabile dell'incarico e dei membri più esperti del team di revisione;
- facilità nell'identificazione di incongruenze fra i vari aspetti, di riferimenti incrociati non validi e nella verifica delle risposte ai commenti emersi durante il riesame del lavoro.

Le carte di lavoro, che possono essere formalizzate su supporto cartaceo o su supporto elettronico, sono nella prassi **classificate** come:

- carte **ad uso pluriennale** (➔15.2.1.);
- carte **ad uso corrente** (➔15.2.2.).

Carte ad uso pluriennale

15.2.1.

Le carte ad uso pluriennale, raccolte in un **Archivio permanente** o “permanent file” (➔15.8.2.), comprendono informazioni e documenti utilizzabili per **più incarichi di revisione** e normalmente si riferiscono a documenti dell'impresa soggetta a revisione contabile (ad esempio, statuto dell'impresa, manuali delle procedure, ecc.) o a sunti predisposti dal revisore di documenti complessi (ad esempio estratti di contratti, di verbali delle riunioni del Consiglio di Amministrazione, delle Assemblee, ecc.). Quando un documento è incluso per la prima volta in un “permanent file”, deve essere letto nella sua interezza da un revisore con adeguata esperienza in quanto l'inclusione di un qualsiasi documento nella documentazione di revisione sottintende una verifica svolta da parte del revisore sul contenuto dello stesso e sull'identificazione di eventuali aspetti rilevanti per la revisione.

L'inclusione nelle carte di lavoro di un intero contratto, sottintende che il revisore abbia letto le principali clausole dello stesso e valutato le eventuali implicazioni sulla revisione.

I “permanent file” devono essere **aggiornati** in occasione di ogni revisione contabile ed i documenti non più rilevanti ai fini della revisione devono essere rimossi.

Carte ad uso corrente

15.2.2.

Le carte ad uso corrente comprendono informazioni e documenti relativi alla revisione contabile del bilancio dell'**esercizio in corso**.

Normalmente le carte ad uso corrente sono suddivise fra:

- l'**Archivio generale** o “general file”, che include tutte quelle informazioni di carattere generale riferite all'incarico, quali ad esempio, la documentazione relativa all'accettazione dell'incarico, alla pianificazione, alla documentazione delle differenze di revisione, ecc. (➔15.8.3.);
- l'**Archivio corrente** o “current file”, che include le carte di lavoro riferite alla revisione delle singole voci di bilancio (➔15.8.4.).

Documentazione della conformità ai principi di revisione

15.2.3.

Le carte di lavoro devono fornire l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione ed alle disposizioni di leggi e di regolamenti applicabili.

Non è necessario né sempre fattibile documentare ciascun aspetto tenuto in considerazione nel corso della revisione o ciascun giudizio professionale elaborato.

Devono essere documentati gli aspetti significativi ed i giudizi significativi formulati durante la revisione a supporto delle conclusioni cui il revisore è giunto.

Esempio

- L'esistenza di un **piano di revisione** dettagliato per ogni singola voce di bilancio **dimostra** che il revisore ha effettuato una pianificazione della revisione.
- La presenza di una **lettera di incarico firmata** per accettazione dai responsabili dell'impresa, **dimostra** che il revisore ha **concordato** i termini dell'incarico con la direzione dell'impresa e con i responsabili delle attività di governance.
- La presenza di una **lettera di attestazione** opportunamente formulata, **dimostra** che il revisore ha **rispettato** le regole dello specifico **principio di revisione** in materia di attestazioni da parte della direzione.
- Una **relazione di revisione** contenente un **giudizio con rilievi** appropriatamente formulato, **dimostra** che il **revisore** ha **rispettato** le regole relative all'**espressione** di un giudizio modificato nelle circostanze previste dai principi di revisione.

Inoltre, è possibile documentare in diversi modi la conformità del lavoro alle regole che si applicano in via generale nel corso della revisione, quali ad esempio, l'esercizio dello scetticismo professionale o le regole sulle responsabilità di direzione e supervisione del lavoro di revisione da parte del responsabile dell'incarico, senza predisporre specifiche carte di lavoro in cui riportare tutti i casi in cui il revisore ha esercitato lo scetticismo professionale o ha svolto i compiti assegnategli dalla sua responsabilità di direzione e supervisione del lavoro.

Esempio

- L'evidenza nelle carte di lavoro di specifiche procedure svolte per convalidare risposte ottenute dalla direzione alle indagini del revisore, dimostrano **indirettamente** l'esercizio dello **scetticismo professionale** da parte del revisore in conformità ai principi di revisione.
- L'evidenza della tempestiva partecipazione del responsabile dell'incarico nella fase di pianificazione della revisione potrebbe essere documentata da un **memorandum riassuntivo** dei

vari incontri con i membri del team di revisione sugli argomenti discussi o da uno scambio di e-mail o altra corrispondenza fra i componenti il team di revisione.

Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte, il revisore deve indicare nelle carte di lavoro:

- gli **elementi identificativi** delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica;
- **chi ha svolto il lavoro di revisione** ed in quale data è stato completato.

La documentazione degli elementi identificativi delle voci o degli aspetti oggetto di verifica nella sostanza consente al revisore di dimostrare il lavoro svolto.

Gli elementi identificativi variano a seconda della natura della procedura di revisione, della voce di bilancio o dell'aspetto da verificare. Nel seguito alcuni esempi.

Lavoro svolto	Documentazione da preparare
Verifica di dettaglio di una serie di fatture	Identificazione dei documenti selezionati mediante indicazione della data e del numero progressivo del documento (non è necessario allegare nella documentazione le copie delle fatture selezionate). "..... ho/abbiamo esaminato le seguenti fatture: per determinare la corretta competenza delle vendite"
Verifica di dettaglio di tutte le voci di una popolazione al di sopra di un determinato importo	Descrizione dell'ampiezza della procedura di selezione ed identificazione della popolazione analizzata. "... al fine di accertare l'adeguatezza della valutazione del fondo svalutazione crediti, ho/abbiamo esaminato tutti i crediti scaduti di importo superiore a..., estratti dallo scadenzario crediti predisposto dalla società in data.... ed aggiornato con i pagamenti ricevuti sino alla data del ..., archiviato in"
Verifica di dettaglio su un campione sistematico di una popolazione di items	Identificazione dei documenti selezionati indicando la fonte di provenienza e l'intervallo di campionamento. "... nell'ambito della procedura di circolarizzazione dei clienti, la selezione delle singole fatture non ancora incassate per le quali chiedere conferma della loro esistenza, è stata effettuata mediante un campionamento sistematico delle fatture dal file denominato "fatture da incassare" aggiornato al ..., iniziando dalla posizione n. e selezionandone una ogni ..."
Procedura di analisi comparativa	Identificazione dell'obiettivo della procedura di analisi comparativa, dei dati utilizzati per l'analisi e la loro fonte. "Abbiamo analizzato la ragionevolezza dei costi per commissioni ad agenti di vendita registrati in contabilità, mediante applicazione delle percentuali medie di provvigioni, determinate sulla base di un campione significativo di contratti con agenti, agli importi delle vendite per settore merceologico, desunti dal file.... I dati settoriali delle vendite sono stati da me/noi analizzati nella procedura sull'esistenza ed accuratezza delle vendite riportata nella carta di lavoro n."

Lavoro svolto	Documentazione da preparare
Indagini presso il personale dell'impresa	Indicazione delle date di tali indagini, i nomi e le qualifiche delle persone coinvolte e le loro responsabilità. "In data ho/abbiamo incontrato il Signor... responsabile dell'ufficio vendite, con l'obiettivo di ottenere ulteriori informazioni sul contratto stipulato in data... con il cliente....., con particolare riferimento alle condizioni di pagamento concordate, che non rientrano fra quelle standard della società."
Osservazione di una procedura	Indicazione del processo o dell'aspetto da esaminare, il personale coinvolto, le loro responsabilità, il luogo ed il momento in cui l'osservazione è stata svolta. "Al fine di accertare l'avvenuta conta di cassa del giorno... all'ora di chiusura delle casse, mi/ci sono/ siamo recati senza alcun preavviso presso il punto di vendita ed ho/abbiamo assistito a tale procedura svolta dal responsabile del negozio Signor ..."

Non è necessario che nel file di revisione sia inclusa una copia delle registrazioni contabili o dei documenti dell'impresa esaminati dal revisore.

È sufficiente includere nelle carte di lavoro gli elementi identificativi delle operazioni, documenti o procedure in esame, sufficienti a rendere possibile, se necessario, lo svolgimento di ulteriori approfondimenti richiesti dalle circostanze o la replica del lavoro svolto.

Documentazione di aspetti e giudizi professionali significativi

15.2.4.

Il revisore deve valutare se un aspetto emerso nell'ambito della revisione sia da considerare significativo e conseguentemente, valutare la forma, il contenuto e l'ampiezza delle carte di lavoro da predisporre, a supporto del lavoro svolto.

Esempi di aspetti significativi che richiedono la predisposizione di **adeguate carte di lavoro**, includono:

- rischi di **errori significativi** identificati e valutati che, a giudizio del revisore, richiedono una speciale considerazione nella revisione, come ad esempio i rischi di errori significativi derivanti da stime del fair value o del valore d'uso delle attività immobilizzate, da stime del presunto valore di realizzo dei crediti, ecc.;
- risultati di procedure di revisione che indicano che il **bilancio** potrebbe essere **significativamente errato** o che indicano la necessità di rivedere la procedura di valutazione dei rischi di errori significativi e le risposte del revisore per fronteggiare tali rischi;
- circostanze che determinano **significative difficoltà** per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
- elementi che potrebbero dar luogo ad un **giudizio con modifica**, ovvero all'inserimento nella relazione di revisione di un richiamo d'informativa.

Uno dei fattori più rilevanti da tenere in considerazione per determinare la forma, il contenuto e l'ampiezza delle carte di lavoro da predisporre a supporto degli aspetti significativi della revisione, è il grado di giudizio professionale esercitato dal revisore nello svolgimento del proprio lavoro e nella valutazione dei risultati raggiunti.

Più ampio è il grado di giudizio professionale esercitato dal revisore, più ampia sarà la documentazione da predisporre a supporto delle conclusioni raggiunte.

La documentazione a supporto di giudizi professionali elaborati, ove questi siano significativi, è utile a spiegare le conclusioni del revisore ed è molto utile per coloro che nello svolgimento della revisione di esercizi successivi, riesaminano aspetti che mantengono rilevanza.

Nella prassi il revisore predispone un "memorandum conclusivo" con la descrizione dell'aspetto significativo individuato e del modo in cui è stato fronteggiato, facilitando peraltro, l'attività di riesame delle carte di lavoro.

CASO 1 - Presenza di stime contabili significative relative alla valutazione della partecipazione

Nel bilancio di esercizio è iscritta una partecipazione significativa in una società controllata il cui valore di costo eccede significativamente dal corrispondente patrimonio netto contabile alla data di bilancio, per significative perdite subite dalla partecipata nel corso dell'esercizio. Gli amministratori non hanno ritenuto necessario apportare una svalutazione della partecipazione per perdite durevoli di valore, sulla base della stima del valore recuperabile dell'investimento ottenuto con un "impairment test" svolto con l'utilizzo del metodo dell'attualizzazione dei flussi di cassa che si prevede saranno generati dalla partecipata.

Documentazione della revisione

Memorandum conclusivo

Come indicato nella Nota integrativa gli Amministratori non hanno ritenuto necessario apportare svalutazioni al valore di iscrizione della partecipazione nella società controllata XYZ SpA, nonostante l'eccedenza di tale valore sul patrimonio netto della partecipata al ... che nel corso dell'esercizio si è ridotto per significative perdite.

Procedure di revisione svolte

[Indicare le procedure di revisione svolte]

Risultati

Dal mio/nostro lavoro è emerso quanto segue:

- dall'analisi del bilancio della partecipata è emerso che la significativa perdita dell'esercizio è in parte dovuta ad eventi non ricorrenti, quali la chiusura dello stabilimento di ... per cause che si ritengono non ragionevolmente ripetibili, anche sulla base di pareri tecnici che la società ha ottenuto da qualificati consulenti in materia di sicurezza degli impianti;
- la perdita operativa dell'esercizio è sostanzialmente dovuta ad un'improvvisa impennata dei prezzi delle materie prime i cui effetti sono stati considerati sui prezzi di vendita ai clienti solo in un momento successivo, in quanto la società aveva già stipulato diversi contratti di vendita;
- l'impairment test predisposto dalla società per determinare il valore recuperabile dell'investimento, si basa su ipotesi di flussi di cassa futuri, sostanzialmente basati su dati consuntivi degli ultimi esercizi, senza tener conto degli eventi straordinari dell'esercizio in corso. Ciò anche considerando la nuova procedura di definizione dei prezzi con i clienti che dovrebbe salvaguardare maggiormente la società da improvvisi e repentini ulteriori futuri aumenti dei prezzi della materia prima;
- l'impairment test è stato sottoposto a verifica di ragionevolezza della metodologia utilizzata da parte di un esperto indipendente nominato dalla società e rivisto da un mio/nostro esperto in materia;
- l'analisi di sensitività svolta dagli amministratori sulle principali ipotesi sottostanti la stima del cash flow dimostrano l'esistenza di un ampio margine di stima del valore d'uso della partecipazione rispetto al valore di libro.

Conclusioni

Sulla base del lavoro svolto, nonostante le incertezze insite in ogni stima di eventi futuri, adeguatamente illustrate nella Nota integrativa nel commento alla voce "partecipazioni", ritengo/riteniamo che il processo di valutazione seguito dagli amministratori sia da ritenere adeguato e che le stime sottostanti alla decisione di non apportare delle rettifiche al valore di libro della partecipazione nella XYZ SpA, siano ragionevoli.

CASO 2 - Presenza di un significativo ed inusuale contratto di vendita

La società ha stipulato negli ultimi giorni dell'esercizio un significativo contratto di vendita di merci di seconda scelta con un grossista estero (ABC S.a.), con termini di pagamento dilazionati in due tranche a partire dal quarto mese successivo alla data di spedizione della merce.

La documentazione della revisione: memorandum conclusivo

Con riferimento al contratto di cessione di merci di seconda scelta stipulato con la società ABC S.a., abbiamo svolto indagini presso la direzione per accertare che la società non sia in alcun modo impegnata al ritiro di eventuali merci invendute da parte del cliente e che pertanto, la vendita è da ritenere effettivamente eseguita.

La direzione ci ha confermato che la società non è impegnata ad accettare resi di merce invenduta. Tuttavia, considerata la significatività del contratto di vendita, la non ricorrenza di tale tipologia di operazioni e la data in cui il contratto è stato stipulato, abbiamo ritenuto necessario ottenere dal cliente, oltre alla conferma del credito alla data di bilancio, la conferma scritta che non vi sono altri accordi scritti o verbali, che danno al cliente il diritto di rendere la merce invenduta.

Tale conferma è stata ottenuta ed archiviata in....

ATTIVITÀ DI RIESAME

15.3.

L'attività di riesame, prevista dall'ISA Italia 220, consiste nel **riesame del lavoro** nell'ambito del team di revisione (➔15.3.1.), o nel **riesame della qualità** dell'**incarico** svolta da un revisore non appartenente al team di revisione (➔15.3.2.).

Riesame del lavoro

15.3.1.

Il riesame delle carte di lavoro, si basa sul principio dell'ISQC Italia 1, secondo cui il lavoro dei membri meno esperti del team di revisione deve essere riesaminato da quelli più esperti, sempre nell'ambito del team di revisione.

Ad esempio, il riesame del lavoro consiste nel considerare se:

- il lavoro è stato svolto in **conformità** ai **principi professionali** e alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili;
- sono stati **evidenziati** gli **aspetti significativi** che richiedono ulteriori considerazioni;
- sono state **svolte consultazioni** appropriate e le conclusioni raggiunte sono state **documentate** e messe in atto (➔15.4.);
- vi è la **necessità** di **modificare** la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro svolto;
- il lavoro svolto **supporta** le **conclusioni raggiunte** ed è documentato in modo appropriato;
- gli **elementi probativi** acquisiti sono **sufficienti** ed **appropriati** a supportare la relazione di revisione.

L'attività di riesame è documentata dall'evidenza sulle carte di lavoro del nominativo di chi ha svolto il riesame e della data in cui è stato effettuato.

Le note ed i commenti di chi effettua il riesame delle carte di lavoro, generalmente, non sono inclusi nella documentazione della revisione dopo che le osservazioni sono state risolte.

Nell'attività di riesame del lavoro il **responsabile dell'incarico** assume un ruolo fondamentale, avendo la responsabilità di:

- **verificare** che il riesame del lavoro sia svolto in **conformità** alle **direttive** e alle **procedure** di **riesame** previste dal soggetto incaricato della revisione, ovvero che tutte le carte di lavoro siano state riesaminate da un revisore più esperto del team di revisione;
- **assicurarsi** tramite riesame generale delle carte di lavoro e tramite una discussione con gli altri membri del team di revisione, che alla data di emissione della relazione di revisione siano stati acquisiti **elementi probativi sufficienti** ed **appropriati** a supporto delle conclusioni raggiunte e della relazione di revisione da emettere.

Il responsabile dell'incarico potrebbe utilizzare una **Check list di completamento** (➔15.8.5.) per confermare che:

- l'attività di riesame è stata effettuata secondo le direttive e le procedure di riesame previste;
- alla data di emissione della relazione di revisione sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte e della relazione di revisione da emettere.

Il responsabile dell'incarico è inoltre responsabile di un tempestivo riesame diretto delle carte di lavoro relativamente ai seguenti aspetti:

- **aree critiche** oggetto di giudizio professionale, specialmente quelle riguardanti aspetti complessi o controversi identificati nel corso dell'incarico;
- **rischi significativi**;
- **altre aree** da lui considerate importanti.

Quando ci si avvale di un membro del team di revisione con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile, il riesame del lavoro da esso svolto include la valutazione dell'**adeguatezza del lavoro** stesso, compresa la pertinenza e la ragionevolezza dei risultati o delle conclusioni raggiunte e la loro coerenza con altri elementi probativi acquisiti nel corso della revisione.

Riesame della qualità dell'incarico

15.3.2.

È definito come un **processo** configurato per fornire, alla data della relazione di revisione o prima di essa, una **valutazione obiettiva** dei **giudizi professionali significativi** formulati dal team di revisione e delle **conclusioni** da questo raggiunte nel predisporre la relazione di revisione. Il riesame viene **svolto** da un **revisore non appartenente al team**, con l'esperienza e l'autorità per l'assunzione del ruolo di responsabile del riesame della qualità dell'incarico (ISA Italia 220 e ISQC Italia 1). Tale responsabile viene nominato dal soggetto abilitato alla revisione.

Il riesame della qualità dell'incarico è **richiesto** per:

- gli **incarichi** di revisione contabile di **società quotate**;
- gli incarichi per i quali il **soggetto abilitato** alla revisione abbia **stabilito** che sia richiesto un riesame della qualità dell'incarico.

Nella prassi, i criteri utilizzati per stabilire quali incarichi di revisione debbano essere soggetti al riesame della qualità includono la natura stessa dell'incarico, compresa la misura in cui esso riguarda aspetti di interesse pubblico, e l'identificazione di circostanze o rischi inusuali nell'ambito di un incarico o di una categoria di incarichi.

Esempio

Incarichi di revisione che possono indicare la necessità della nomina di un responsabile del riesame della qualità includono:

- incarichi con **rischi elevati di errori significativi** nel riconoscimento dei ricavi in determinati settori industriali o nelle valutazioni e nelle stime contabili di particolari voci di bilancio;
- incarichi in imprese soggette ad **elevati rischi di natura fiscale o legale**, in imprese oggetto di ristrutturazioni aziendali o in imprese con dubbi sulla continuità aziendale;
- casi in cui la direzione aziendale sia implicata in **indagini della magistratura**;
- casi in cui siano emerse delle **frodi** o sia stato identificato e valutato un rischio che possano esistere casi di frode.

Secondo l'ISQC Italia 1, il soggetto abilitato alla revisione deve inoltre stabilire **direttive e procedure** che indichino la natura, la tempistica e l'estensione del riesame della qualità dell'incarico. Tali procedure devono prevedere almeno quanto segue:

- una **discussione** degli **aspetti significativi** con il responsabile dell'incarico;
- il **riesame del bilancio** e delle **bozze di relazione di revisione**;
- il **riesame delle carte di lavoro** riguardanti i giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e le relative conclusioni raggiunte;
- la **valutazione delle conclusioni** raggiunte nel predisporre la bozza di relazione di revisione e la appropriatezza della stessa.

L'**estensione** del riesame della qualità dell'incarico può dipendere, tra l'altro, dalla complessità dell'incarico e dal rischio che la relazione di revisione possa non essere appropriata nelle circostanze.

Nella prassi, oltre a quanto indicato sopra, i seguenti **aspetti** possono essere **sottoposti a riesame** da parte del responsabile del riesame della qualità dell'incarico:

- documentazione delle **carte di lavoro** della pianificazione della revisione, con riferimento alla valutazione dell'indipendenza, alla valutazione dei rischi individuati, inclusi i rischi di frode, e delle risposte a tali rischi da parte del team di revisione;
- **documentazione** della determinazione del **livello di significatività**;
- **documentazione** sulle **eventuali consultazioni** fatte dal team di revisione e le **relative conclusioni** raggiunte;
- **carte di lavoro** riportanti le **differenze di revisione** e le conseguenti valutazioni del revisore sulla loro significatività;
- **carte di lavoro** sull'appropriatezza dell'applicazione del presupposto della **continuità aziendale**;
- **comunicazioni** inviate alla **direzione** ed agli **organi di governance**.

La relazione di revisione non può essere emessa **prima** che il riesame della qualità dell'incarico svolto secondo le direttive e le procedure del soggetto abilitato sia stato concluso.

Lo svolgimento di un riesame della qualità dell'incarico **non attenua** le responsabilità del responsabile dell'incarico.

Il responsabile del riesame dell'incarico per preservare la sua obiettività nel ruolo assegnatogli, non partecipa direttamente all'incarico, né prende decisioni per il team dell'incarico. Tuttavia, il responsabile dell'incarico può consultare il responsabile del riesame della qualità nel corso dell'incarico, per esempio, per stabilire se un proprio giudizio professionale sia per lui accettabile nelle circostanze.

Peraltro, il coinvolgimento tempestivo del responsabile del controllo della qualità nel corso delle varie fasi del lavoro di revisione permette di risolvere prontamente ed in modo soddisfacente per lui e per il team gli aspetti significativi che emergono dalla revisione.

L'attività di riesame è documentata sulle carte di lavoro dall'evidenza del nominativo di chi ha svolto il riesame, della data in cui è stato effettuato e da verbali degli incontri effettuati fra il team del lavoro ed il responsabile del riesame della qualità.

L'ISQC Italia 1 prevede inoltre che il responsabile del riesame documenti nelle carte di lavoro che non è a conoscenza di eventuali aspetti non risolti che lo indurrebbero a ritenere non appropriati i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione dell'incarico e le conclusioni da questo raggiunte. Il responsabile del riesame della qualità dell'incarico può predisporre una Check list a completamento dell'attività (➔15.8.6.).

Soggetti abilitati di minori dimensioni

L'ISQC Italia 1 prevede che nel caso di soggetti abilitati alla revisione di minori dimensioni può non essere fattibile rispettare le regole previste dallo stesso principio in materia di riesame della qualità dell'incarico.

In questi casi il soggetto abilitato di piccole dimensioni o il revisore singolo possono avvalersi di altri revisori legali o di altre società di revisione legale.

DOCUMENTAZIONE DELLE CONSULTAZIONI

15.4.

La consultazione consiste in una **discussione** del responsabile dell'incarico con altri soggetti in possesso di competenze specifiche.

L'ISQC Italia 1 prevede la definizione di procedure e direttive configurate a conseguire, tra l'altro, una ragionevole sicurezza che sugli aspetti complessi o controversi in tema di applicazione di principi contabili o di principi di revisione, si svolgano appropriate consultazioni fra il responsabile dell'incarico ed un altro soggetto con competenze specializzate. Nella prassi al revisore è richiesta la consultazione in presenza di aspetti complessi o controversi, quali:

- **trattamento contabile** significativo, complesso e/o nuovo;
- **tematiche** di revisione particolarmente **complesse**;
- **frodi** o altre irregolarità sospette o rilevate;
- **dubbi** sull'**integrità** della direzione;
- presenza di **significative incertezze** che possono far sorgere dubbi significativi sulla **continuità aziendale**.

Un soggetto abilitato che necessiti di una consultazione esterna, per esempio un soggetto abilitato che non abbia risorse interne appropriate, può usufruire dei servizi prestati da:

- altri revisori legali o altre società di revisione;
- organismi professionali di vigilanza;
- organizzazioni che forniscono specifici servizi di controllo della qualità.

Per tutte le consultazioni esterne devono essere rispettati i diritti alla privacy ed i requisiti di riservatezza del cliente.

La **documentazione** della revisione **deve includere** la **richiesta di consultazione** che dovrà contenere una breve descrizione della questione, le procedure di revisione svolte al riguardo e le relative conclusioni a cui è giunto il revisore.

Le **carte di lavoro** dovranno altresì **includere**:

- i **risultati** della consultazione;
- le eventuali **decisioni** prese;
- le **motivazioni** di tali decisioni;
- le **modalità** con cui sono state attuate.

DOCUMENTAZIONE RICHIESTA DA ALTRI PRINCIPI DI REVISIONE NELLE DIVERSE FASI DELLA REVISIONE

15.5.

L'ISA Italia 230 detta regole e linee guida di carattere generale sulla documentazione del lavoro del revisore. **Altri principi** di revisione contengono invece specifiche regole sulla forma e sul contenuto della documentazione della revisione. Un elenco della documentazione più rilevante richiesta viene riportato qui di seguito suddiviso per le varie fasi della revisione.

Attività di preincarico

15.5.1.

In questa fase, in particolare con riguardo al **controllo della qualità (ISA Italia 220)** (➔9.), il revisore deve documentare nelle proprie carte di lavoro quanto segue:

- **problematiche** identificate con riferimento alla **conformità** dei **principi etici** applicabili e **modalità** con cui sono state risolte;
- **conclusioni** sulla **conformità** ai **principi** sull'**indipendenza** applicabili all'incarico di revisione ed eventuali discussioni al riguardo, nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, che suppor-

- tano tali conclusioni. Inoltre, il revisore documenta nella carta di lavoro i **rischi rilevanti** per la sua **indipendenza** nonché le misure adottate per limitare tali rischi (art. 10, c. 4, D.Lgs. n. 39/2010);
- **conclusioni** raggiunte sull'**accettazione** e sul **mantenimento** dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione.

15.5.2. Identificazione e valutazione dei rischi

Il revisore deve fornire documentazione su:

- **rischi di frode** (ISA Italia 240) (➔13.);
- **pianificazione** della revisione contabile (ISA Italia 300) (➔10.);
- **comprensione** dell'impresa e del contesto in cui opera (ISA Italia 315) (➔10.);
- **definizione** del livello di significatività (ISA Italia 320) (➔8.).

Rischi di frode (ISA Italia 240)

Il revisore deve includere nel fascicolo di revisione:

- **memorandum** sulle significative **decisioni** prese nel corso della discussione tra i membri del team di revisione o un **memorandum** sulle principali **considerazioni** svolte dal revisore singolo, riguardo la **potenziale esposizione** del bilancio dell'impresa a significativi errori dovuti a frodi;
- **carta di lavoro** in cui vengono riportati i **rischi** identificati e valutati di **errori significativi** dovuti a frodi a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
- **memorandum** sulle motivazioni per cui il revisore ha **concluso** che la presunzione che vi sia un rischio di errori significativi dovuti a frodi correlato alla rilevazione dei ricavi, **non sia applicabile** nelle circostanze dell'incarico.

Pianificazione della revisione contabile (ISA Italia 300)

Le carte di lavoro devono includere:

- **strategia generale** di revisione, riepilogata nella forma di un **memorandum** contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione;
- **piano di revisione**, la cui documentazione rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione pianificate a livello di asserzioni di bilancio in risposta ai rischi identificati e valutati. Tale documentazione, che può essere rappresentata da programmi di revisione standard opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico o da Check list per il completamento del lavoro, rappresenta quindi l'evidenza di una adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento;
- **descrizione** di qualunque **modifica** significativa apportata nel corso dell'incarico alla strategia generale di revisione o al piano di revisione, e le ragioni di tali modifiche (➔14.).

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (ISA Italia 315)

La documentazione della revisione deve includere:

- **evidenza** della **discussione** tra i membri del team di revisione sulla possibilità che il bilancio dell'impresa contenga significativi errori e sull'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento ai fatti ed alle circostanze dell'impresa, e le principali decisioni assunte;
- **elementi chiave** della comprensione di ciascun aspetto dell'impresa e del contesto in cui opera, con indicazione delle **fonti di informazione** mediante le quali è stata acquisita la comprensione, nonché le procedure di valutazione del rischio svolte;
- **elementi chiave** del sistema di **controllo interno**;
- **rischi significativi** identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
- **rischi identificati** e **relativi controlli**, dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione, che richiedono una speciale considerazione nel processo di revisione (le cosiddette "**aree critiche**");
- **rischi identificati** per cui le procedure di validità non possono fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati e per i quali risultano pertanto rilevanti i controlli dell'impresa, che il revisore deve comprendere e valutare. Ad esempio, i rischi sulla completezza delle registrazioni di classi di operazioni significative e di routine.

La forma e l'estensione della documentazione dell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dipende principalmente dalla natura, dalla dimensione e dalla complessità dell'impresa e del suo controllo interno. Le modalità e l'ampiezza di tale documentazione è pertanto basata sul **giudizio professionale** del revisore.

Nella revisione di imprese di dimensioni minori (➔26.) la documentazione può essere inserita in quella sulla strategia generale di revisione e del piano di revisione.

Inoltre, per le imprese che hanno attività e processi rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria non particolarmente complessi, la documentazione può essere limitata agli elementi chiave su cui il revisore ha basato la valutazione dei rischi di errori significativi, senza quindi la necessità di documentare per intero l'attività svolta dal revisore per la comprensione dell'impresa e degli aspetti correlati.

È comunque importante documentare in modo dettagliato il processo di identificazione e valutazione dei rischi, in presenza di membri del team di revisione con minore esperienza.

Negli **incarichi di revisione ricorrenti**, spesso la documentazione in esame viene in tutto o in parte ripresa da quella della precedente revisione, opportunamente aggiornata per riflettere i cambiamenti intervenuti nelle attività e nei processi dell'impresa.

Definizione del livello di significatività (ISA Italia 320)

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione gli importi riferiti alla significatività ed i fattori considerati ai fini della loro determinazione, in particolare:

- **significatività** per il **bilancio** nel suo complesso;
- livello o livelli di **significatività** per particolari **classi di operazioni, saldi contabili o informativa** se calcolata in considerazione di specifiche circostanze dell'impresa;
- **significatività operativa** per la revisione;
- **qualunque modifica** degli importi della significatività effettuata nel corso della revisione contabile.

Nella fase di identificazione e valutazione dei rischi, attività tipica della fase di pianificazione della revisione, la documentazione che generalmente è prodotta dal revisore, è la seguente:

- **documentazione di accettazione/mantenimento** del cliente/incarico;
- **valutazioni** circa l'**indipendenza** del revisore nelle circostanze dell'incarico e dei valori etici;
- termini dell'incarico (**lettera di incarico**);
- **considerazioni** in merito alla **determinazione della significatività**;
- **memorandum** sulla **strategia generale** di revisione in risposta ai rischi di errori significativi a livello di bilancio;
- **memorandum di discussione** con il team di revisione sulla strategia di revisione e sulle possibili cause di errori significativi dovuti a frodi;
- **rischi di errori significativi** che sono stati identificati e valutati a livello generale ed a livello di singole asserzioni di bilancio, sulla base della comprensione dell'impresa e del relativo controllo interno;
- **"aree critiche"** di revisione, ossia quelle aree che richiedono una particolare attenzione nella revisione.

Risposta ai rischi identificati e valutati

15.5.3.

In questa fase il revisore deve fornire documentazione su:

- **rischi di frode** (ISA Italia 240) (➔13.);
- **consultazioni** effettuate (ISA Italia 220) (➔15.4.);
- **risposte** del revisore ai rischi identificati e valutati (ISA Italia 330) (➔11.);
- considerazione di **leggi e regolamenti** (ISA Italia 250) (➔13.);
- **stime** contabili (ISA Italia 540) (➔11.);
- **verifiche** della regolare tenuta della contabilità sociale (ISA Italia 250B) (➔24.);
- revisione del **bilancio consolidato** (ISA Italia 600) (➔22.).

Rischi di frode (ISA Italia 240)

Il revisore deve documentare nelle carte di lavoro:

- il **programma di lavoro** a livello di **asserzioni di bilancio** per le quali sono stati identificati e valutati **rischi di errori significativi** dovuti a frodi, con indicazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione pianificate;
- i **risultati** delle **procedure di revisione**, incluse quelle definite per fronteggiare il rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione.

Consultazioni effettuate (ISA Italia 220)

Il revisore deve documentare la natura e l'ampiezza delle **consultazioni** effettuate nel corso dell'incarico di revisione, nonché le conclusioni che ne sono derivate (➔15.4.).

Risposte del revisore ai rischi identificati e valutati (ISA Italia 330)

Il revisore deve includere nella documentazione:

- **risposte generali di revisione** per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e natura, tempistica ed estensione delle **procedure svolte** (ad esempio, in fase di pianificazione la definizione della composizione del team di revisione, la definizione dell'approccio generale di revisione in base alla valutazione dell'ambiente di controllo dell'impresa, la definizione delle tempistiche delle procedure di validità, ed altro);
- **correlazione** delle procedure di revisione con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni;
- **risultati** delle **procedure di revisione**, incluse le conclusioni altrimenti non esplicitate;
- qualora il revisore abbia pianificato di utilizzare gli elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli interni rilevanti acquisiti in precedenti revisioni, **carte di lavoro** sulle **conclusioni** raggiunte in merito alla possibilità di **fare affidamento** sui quei controlli verificati in esercizi precedenti;
- documentazione comprovante che il **bilancio corrisponde** o si **riconcilia** con le sottostanti **registrazioni contabili**.

Considerazione di leggi e regolamenti (ISA Italia 250)

La documentazione del revisore, con particolare riferimento a quelle leggi e regolamenti che contengono disposizioni che disciplinano lo svolgimento dell'attività dell'impresa, ma che non hanno un effetto diretto sul bilancio, deve includere:

- descrizione delle **considerazioni** svolte dal revisore **su casi di non conformità** o di **sospetta non conformità a leggi e regolamenti** rilevati nel corso della revisione contabile;
- **descrizione** della **natura dell'atto** o delle **circostanze** in cui il caso si è verificato;
- copie di **registrazioni contabili o documenti**;
- **descrizione** della valutazione di possibili **effetti** sul **bilancio**;
- **risultati** delle attività svolte;
- **verbali delle discussioni** avute con la direzione, con i responsabili delle attività di governance o con soggetti esterni all'impresa.

Stime contabili (ISA Italia 540)

Il revisore deve includere nelle carte di lavoro:

- **elementi a supporto** delle **conclusioni** del revisore sulla **ragionevolezza** delle stime contabili che danno origine a rischi significativi e sulla relativa informativa di bilancio;
- **documentazione** sugli indicatori di **possibili ingerenze** da parte della direzione e loro effetti sulla appropriatezza delle risposte individuate dal revisore al rischio di errori significativi nel bilancio.

Verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale (ISA Italia 250B)

Il revisore deve documentare:

- **frequenza pianificata** delle verifiche periodiche;
- **procedure svolte** in ciascuna verifica periodica, utilizzando strumenti quali: programmi di lavoro, note di commento sulle questioni emerse, riepiloghi degli aspetti significativi, Check list, altro;
- **risultati** di ciascuna verifica periodica, nonché le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance.

Il revisore può inoltre considerare utile predisporre un **memorandum per ciascuna verifica** periodica contenente:

- **descrizione** degli **elementi informativi acquisiti** a seguito delle procedure svolte nel corso della verifica, quali ad esempio documenti comprovanti l'avvenuto versamento di imposte e di contributi nei termini di legge ed altro;
- **descrizione** di come **eventuali carenze procedurali** nella tenuta della contabilità sociale, **non conformità** nell'esecuzione di adempimenti richiesti dalla normativa, ovvero **eventuali errori** nelle scritture contabili, rilevati in verifiche periodiche precedenti, sono stati sistemati;
- **descrizione** delle **considerazioni** e delle **valutazioni effettuate** sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance.

Il principio di revisione in esame richiede che la documentazione delle verifiche periodiche debba essere **distintamente individuabile** rispetto a quella relativa all'attività di revisione del bilancio.

Revisione del bilancio consolidato (ISA Italia 600)

Il revisore responsabile della revisione del **bilancio consolidato** deve includere nelle proprie carte di lavoro:

- **analisi** delle **componenti**, con indicazione di quelle ritenute significative, e la tipologia di lavoro svolto sulle informazioni finanziarie delle componenti stesse;
- **natura, tempistica ed estensione del coinvolgimento del team di revisione del gruppo** nel lavoro svolto dai revisori delle componenti significative, incluso, ove applicabile, il riesame delle carte di lavoro del revisore della componente;
- **comunicazioni** con i **revisori** delle **componenti**, che dovranno assumere la forma scritta;
- nel caso in cui il revisore della componente sia anche incaricato della revisione del bilancio consolidato del gruppo, ovvero appartenga alla società di revisione incaricata della revisione del bilancio consolidato del gruppo, le comunicazioni possono non essere in forma scritta. Le carte di lavoro del revisore del gruppo devono comunque contenere un **memorandum** sugli aspetti pertinenti ai fini della revisione del bilancio consolidato, in merito alle **richieste formulate** e alle **informazioni ottenute** dal revisore della componente.

Nella fase di **risposta ai rischi identificati e valutati**, la documentazione che generalmente è prodotta dal revisore, è la seguente:

- **piano o programma di revisione** per tutte le significative **aree di bilancio** (classi di transazioni, saldi o informativa) che evidenzia i rischi di errori identificati e valutati a livello di asserzioni, inclusi i rischi di frodi, nonché la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione pianificate per fronteggiare tali rischi (procedure di conformità, procedure di validità, procedure di analisi comparativa);
- **natura ed ampiezza delle consultazioni** con altri soggetti;
- **natura e rilevanza degli elementi probativi** acquisiti con lo svolgimento delle procedure di revisione pianificate;
- **elementi identificativi** delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica (➔15.2.3.);
- **conclusioni raggiunte** a seguito delle procedure di revisione svolte per ciascuna asserzione di bilancio, con particolare riferimento agli elementi a supporto delle conclusioni sulla ragionevolezza delle stime contabili che danno origine a rischi significativi e sulla relativa informativa di bilancio;
- **azioni intraprese** a seguito dei risultati delle procedure di revisione;
- **documentazione** richiesta dall'ISA Italia 250, in caso di presenza di **irregolarità a leggi e regolamenti**;
- **documentazione** richiesta dall'ISA 250B sulle **verifiche** della regolare **tenuta della contabilità** sociale;
- in caso di revisione del **bilancio consolidato** di gruppo, la documentazione richiesta dall'ISA Italia 600;
- eventuali **modifiche** alla **strategia generale** di revisione;
- **rinvii** alla **documentazione** di supporto e agli **elementi probativi** che dimostrano che il bilancio corrisponde o si riconcilia con le sottostanti registrazioni contabili.

Completamento della revisione

15.5.4.

In questa fase, oltre a quanto previsto dall'ISA Italia 230 in merito alla documentazione degli aspetti significativi discussi con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, altri principi di revisione prevedono che il revisore debba fornire documentazione su:

- **valutazione delle differenze di revisione** (ISA Italia 450) (➔14.);
- rischi di **frode** (ISA Italia 240) (➔13.);
- comunicazione ai responsabili dell'attività di **governance** (ISA Italia 260) (➔21.);
- controllo della **qualità** (ISA Italia 220).

Valutazione delle differenze di revisione (ISA Italia 450)

Il revisore deve includere nelle carte di lavoro:

- l'**importo** al di sotto del quale gli errori sono considerati come chiaramente trascurabili;
- gli **errori identificati** nel corso della revisione contabile e se essi sono stati **corretti**;
- la **conclusione** se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, e gli elementi a supporto di tale conclusione.

Rischi di frode (ISA Italia 240)

Il revisore deve documentare le eventuali comunicazioni riguardanti le frodi effettuate alla direzione dell'impresa, ai responsabili delle attività di governance, alle autorità di vigilanza e ad altri soggetti.

Comunicazione ai responsabili dell'attività di governance (ISA Italia 260)

La documentazione deve includere:

- **elenco** degli **aspetti** che, in accordo con il principio di revisione in esame, vengono **comunicati verbalmente**, con indicazione di quando e a chi sono stati comunicati. La documentazione della revisione può includere al riguardo, una copia dei verbali redatti a seguito degli incontri in cui sono state effettuate le comunicazioni verbali;
- **copia** delle **comunicazioni** effettuate per **iscritto**.

Riesame della qualità (ISA Italia 220)

In merito all'incarico di revisione sottoposto al riesame della qualità, le carte di lavoro devono documentare che:

- sono state **svolte** le **procedure richieste** dalle direttive del soggetto incaricato della revisione sul riesame della qualità dell'incarico;
- il riesame della qualità dell'incarico è stato **completato** alla **data** della **relazione di revisione** o prima di essa;
- il responsabile del riesame della qualità non è a conoscenza di eventuali **aspetti irrisolti** che lo indurrebbero a ritenere non appropriati i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e le conclusioni da questo raggiunte (➔15.3.2.) (➔15.8.6.).

Nella **fase di completamento**, la documentazione che generalmente è prodotta dal revisore, è la seguente:

- **programmi di revisione completati** con evidenza di chi ha effettuato le specifiche procedure di revisione;
- **evidenza del completamento del riesame** del controllo della qualità;
- sintesi degli **effetti sul bilancio** degli **errori** non corretti;
- **memorandum di completamento** in cui si evidenzia gli aspetti significativi emersi dalla revisione (aree di attenzione per il revisore), le relative azioni intraprese per far fronte a tali aspetti, gli elementi a supporto ottenuti e le conclusioni raggiunte;
- documentazione e conclusioni sull'**analisi comparativa finale** del bilancio (➔14.);
- **copia del bilancio** e della **Nota integrativa** con evidenza dei rinvii alle varie sezioni del file di revisione nel quale sono archiviate le specifiche carte di lavoro sulle varie aree del bilancio;
- **copia** di tutte le **comunicazioni** inviate alla direzione ed agli organi di governance e **verbali** delle riunioni in cui sono state effettuate **comunicazioni verbali**;
- **evidenza** dell'ottenimento delle **attestazioni scritte** da parte della direzione in pari data a quella di emissione della relazione di revisione (➔14.);
- **attestazione** della direzione che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati redatti dai competenti **organi aziendali** e che tali prospetti saranno quelli depositati ai termini di legge per la convocazione dell'assemblea dei soci che li deve approvare;
- **data della relazione** e la **data di completamento** della versione definitiva delle carte di lavoro (➔15.6.1.).

15.6. ARCHIVIAZIONE DELLE CARTE DI LAVORO

15.6.1. Versione definitiva delle carte di lavoro

Il revisore deve **raccogliere** la **documentazione** della revisione nel **fascicolo di revisione** nella sua versione definitiva in modo tempestivo **dopo** la **data** della **relazione di revisione**, data che serve per informare gli utilizzatori della relazione di revisione sul fatto che il revisore ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data.

La **data** della **relazione di revisione** determina quindi la **conclusione** del lavoro di revisione e, successivamente alla stessa, il revisore non ha più la responsabilità di ricercare elementi probativi, salvo la responsabilità del revisore per gli eventi e le operazioni successivi alla data della relazione di revisione, affrontata nell'ISA Italia 560 (➔13.).

Per le **revisioni legali**, il **fascicolo di revisione** deve essere definito **entro 60 giorni** dalla **data** della **relazione di revisione**. La possibilità di completare la raccolta della documentazione della

revisione nella versione definitiva dopo la data della relazione di revisione risponde ad esigenze di sistemazione formale delle carte di lavoro ma non implica lo svolgimento di nuove procedure di revisione, né l'elaborazione di nuove conclusioni (art. 10-quater, c. 7, D.Lgs. n. 39/2010).

Modifiche alle carte di lavoro

Durante la raccolta delle carte di lavoro nella loro versione definitiva, possono quindi essere effettuate modifiche alla documentazione della revisione purché siano di **carattere formale**, quali:

- **cancellature** o **eliminazione** di documentazione superata;
- **classificazione** delle carte di lavoro, loro ordine ed evidenza dei rinvii tra le stesse;
- **documentazione** degli **elementi probativi acquisiti** dal revisore, esaminati e condivisi con i membri del team di revisione, comunque, **prima** della data della relazione di revisione;
- **firma**, al loro completamento, di **eventuali Check list** relative alla raccolta della documentazione nella sua versione definitiva.

Qualora in **circostanze eccezionali**, il revisore svolga **nuove procedure di revisione** ovvero integri quelle già effettuate o formuli nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione, le carte di lavoro devono documentare:

- le **circostanze riscontrate**;
- le **procedure** di revisione **svolte**, nuove od integrative, gli elementi probativi acquisiti, le **conclusioni** raggiunte ed il loro effetto sulla relazione di revisione;
- **data** e **nominativo** di chi ha **svolto** le **ulteriori procedure** di revisione e di chi ha effettuato il **riesame**.

Fra le circostanze eccezionali rientra la conoscenza da parte del revisore, successivamente alla data della relazione di revisione, di fatti che esistevano già in quella data e che, se conosciuti, avrebbero potuto determinare una rettifica al bilancio ovvero l'espressione di un giudizio con modifica nella relazione di revisione (➔ 13.).

In questi casi il revisore dovrà necessariamente modificare ed integrare le carte di lavoro per documentare le nuove procedure di revisione svolte per tener conto di tali fatti.

Nella prassi, qualora non si utilizzino metodi di raccolta ed archiviazione delle carte di lavoro su formati elettronici, l'evidenza del rispetto della data di completamento del fascicolo di revisione previsto dalla normativa può essere costituita dall'utilizzo di Check list opportunamente datate e firmate dal responsabile dell'incarico.

Qualora il **revisore** dovesse ravvisare la necessità di modificare le carte di lavoro esistenti o di **aggiungere** altra **documentazione** successivamente all'archiviazione definitiva del fascicolo di revisione, deve documentare le **specifiche ragioni** che hanno reso necessario apportare modifiche od integrazioni e quando e da chi le modifiche od integrazioni sono state effettuate e riesaminate.

Commenti ricevuti nel corso di ispezioni svolte nell'ambito del monitoraggio da soggetti esterni o interni possono originare l'esigenza di illustrare meglio la documentazione esistente, costituendo così la circostanza in cui il revisore può ritenere necessario modificare la documentazione della revisione, o aggiungere nuova documentazione, successivamente alla raccolta della stessa nella versione definitiva.

Conservazione delle carte di lavoro

15.6.2.

L'ISQC Italia 1 prevede che il soggetto abilitato (il revisore legale) debba stabilire direttive e procedure configurate per **preservare**:

- la **riservatezza**;
- la **custodia**;
- l'**integrità**, in particolare ove si tratti di documentazione in formato elettronico dal momento che la tecnologia sottostante può essere aggiornata o modificata nel corso del tempo;
- l'**accessibilità**, anche a soggetti esterni autorizzati ad esaminarla ai fini del controllo della qualità o per altri scopi;
- la **recuperabilità** della documentazione dell'incarico;
- la sua **conservazione** per un periodo sufficiente a soddisfare quanto richiesto da leggi e regolamenti.

Nel caso di incarico di revisione legale conferito ai sensi del **D.Lgs. n. 39/2010**, le carte di lavoro devono essere conservate per **10 anni** dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.

Il luogo in cui sono tenute le carte di lavoro può essere diverso in dipendenza delle varie fasi in cui si svolge il lavoro di revisione, del decorrere del tempo e/o di situazioni particolari. Per esempio, nel corso della revisione, le carte di lavoro dell'esercizio corrente e quelle dell'esercizio precedente possono trovarsi **negli uffici dell'impresa o presso gli uffici del revisore**, mentre le carte di lavoro nella loro versione definitiva si trovano normalmente negli **uffici del revisore** o presso **archivi esterni**. È pertanto importante definire ed osservare le direttive per ogni situazione sopra indicata al fine di assicurare la riservatezza, la sicurezza nella custodia, l'integrità, la rintracciabilità e la conservazione delle carte di lavoro.

CASO 3 - Carte di lavoro relative all'esercizio corrente e all'esercizio precedente presso i locali del cliente

Durante il periodo nel quale le carte di lavoro, sia quelle dell'anno corrente sia quelle nella versione definitiva relative ad anni precedenti, sono presso i locali del cliente (ad esempio durante lo svolgimento del lavoro di revisione), è responsabilità del responsabile dell'incarico, con l'assistenza del team assegnato, concordare con il cliente le misure necessarie affinché sia ragionevolmente assicurata la riservatezza, la sicurezza nella custodia, l'integrità, la rintracciabilità e la conservazione delle carte di lavoro.

Normalmente il cliente dovrà mettere a disposizione armadi che possono essere chiusi e di cui il team di revisione ha il controllo delle chiavi, dislocati nei locali dove viene svolto il lavoro. Alla fine della giornata, o comunque ogni qualvolta il team lascia i locali a lui destinati, le carte di lavoro dovranno essere chiuse negli armadi di cui ha il controllo delle chiavi.

CASO 4 - Carte di lavoro relative all'esercizio corrente e all'esercizio precedente presso gli uffici del revisore prima del loro completamento definitivo e archiviazione

Qualora le carte di lavoro relative a lavori in corso rientrino nell'ufficio del revisore al termine di specifiche fasi di lavoro (ad esempio, al termine dell'interim), esse devono essere tenute in armadi custoditi del responsabile dell'incarico o di un suo delegato o, alternativamente, presso un locale a ciò adibito dell'ufficio, o depositate nell'archivio dell'ufficio a cura del team di revisione.

CASO 5 - Carte di lavoro nella loro versione definitiva archiviate presso gli uffici del revisore

Le carte di lavoro nella versione definitiva devono essere depositate presso l'archivio dell'ufficio del revisore. In casi eccezionali, quali ad esempio lavori di grandi dimensioni, e su richiesta specifica del cliente da valutare ogni volta, le carte di lavoro nella versione definitiva potranno essere archiviate presso gli uffici del cliente.

Successivamente al loro completamento le carte di lavoro nella versione definitiva devono essere tempestivamente archiviate nel locale adibito ad archivio dell'ufficio del revisore, che dovrà essere separato fisicamente dagli altri locali ad utilizzo professionale, adeguato alla dimensione e alla necessità dell'ufficio. La disponibilità delle chiavi dell'archivio deve essere limitata al personale di supporto addetto all'archiviazione e movimentazione delle carte di lavoro.

La completezza ed accuratezza del processo di archiviazione delle carte di lavoro è responsabilità del responsabile dell'incarico, con l'assistenza del team assegnato all'incarico. Al fine di garantire un elevato livello di sicurezza nel processo di archiviazione delle carte di lavoro, dovranno inoltre essere istituite delle procedure che regolino le modalità di accesso, consegna e prelievo delle carte di lavoro dal locale archivio.

È buona norma che venga nominato un **responsabile dell'archivio** che **aggiorni l'elenco delle carte di lavoro** in deposito con le seguenti informazioni:

- **nome del cliente;**
- **numero identificativo** del lavoro;
- descrizione sintetica del **tipo di incarico;**
- **periodo di riferimento;**
- **nome del responsabile dell'incarico;**
- **nome del dirigente responsabile** dell'incarico;
- **numero progressivo di raccoglitore;**
- **numero progressivo del singolo fascicolo** con indicazione delle sezioni delle carte di lavoro in esso contenute;
- **data di consegna** all'archivio;
- **collocazione** nell'archivio;
- **data di prelievo** e nome della persona che ha in carico le relative carte e successiva data di riconsegna.

Carte di lavoro in formato elettronico

15.6.3.

Molti soggetti abilitati alla revisione adottano strumenti elettronici per l'elaborazione e la conservazione delle carte di lavoro, sostituendo in questo modo il formato cartaceo.

Tutte le carte di lavoro sono pertanto impostate in formato digitale e i documenti dell'impresa o di terzi, raccolti quali elementi probativi nel corso della revisione, sono scansionati e conservati in formato elettronico.

In alcuni casi viene effettuata una stampa della documentazione quando tutto il lavoro è stato completato e riesaminato come traccia permanente del lavoro svolto, ma, generalmente, gli archivi elettronici contenenti i file di revisione vengono stampati unicamente in caso di messa a disposizione delle carte di lavoro a terzi (➔15.7.) o all'autorità di vigilanza.

Per evitare il rischio che la conservazione delle carte di lavoro in un formato utilizzato da una specifica applicazione software possa causare dei successivi problemi di stampa in caso di aggiornamenti del software stesso, sarebbe **opportuno** optare per il **salvataggio** della **documentazione** finale in **formato PDF**, formato oggi generalmente utilizzato ed accettato.

L'utilizzo degli strumenti elettronici per la predisposizione e la conservazione delle carte di lavoro comporta numerosi **vantaggi** fra i quali:

- **condivisione** e **riesame** della documentazione fra componenti del team di revisione che si trovano in luoghi diversi;
- **protezione tramite password** di alcuni documenti e file di revisione, aumentandone così il livello di sicurezza e limitando l'accesso alle sole persone autorizzate.

Tuttavia, l'utilizzo di strumenti elettronici nella revisione contabile comporta:

- il **rispetto di tutte le regole** contenute nei **principi di revisione** internazionali riguardo la documentazione della revisione;
- la necessità di una **gestione dei documenti** che tenga in considerazione aspetti quali ad esempio:
 - l'**accessibilità** ai dati ed alle informazioni contenute nelle carte di lavoro solo a **persone autorizzate** tramite l'uso di password;
 - la **sicurezza** dei **dati**;
 - la **gestione** delle **applicazioni** utilizzate;
 - le procedure di **backup**;
 - la **collocazione** degli **archivi** informatici;
 - le **procedure di riesame**;
 - la scelta di **quali modifiche si vuole tracciare** nelle carte di lavoro stesse;
- il **mantenimento** e l'**accessibilità** della documentazione finale della revisione in conformità alle direttive del soggetto abilitato alla revisione.

PROPRIETÀ DELLE CARTE DI LAVORO

15.7.

Aspetti generali

15.7.1.

L'ISQC Italia 1 prevede che la **documentazione** della revisione sia di **proprietà del soggetto abilitato** (revisore legale).

Pertanto, tutte le carte di lavoro, sia in formato cartaceo che elettronico, predisposte dal revisore, ovvero acquisite dall'impresa o da terzi, a supporto dell'attività di revisione sono di proprietà del soggetto abilitato e coperte dall'**obbligo di riservatezza** ed al **segreto professionale** (art. 9-bis, D.Lgs. n. 39/2010).

Il soggetto abilitato, a sua discrezione, può mettere a disposizione dei clienti alcune sezioni o estratti della documentazione di un incarico, sempre che tale diffusione non pregiudichi la validità del lavoro svolto e la sua indipendenza o quella del suo personale.

Nella prassi al revisore viene richiesto di mettere a disposizione le proprie carte di lavoro nello scambio di informazioni tra revisore "entrante" e revisore "uscente" (➔15.7.2.) e fra il revisore ed il consulente incaricato per una attività di "due diligence" su un bilancio assoggettato a revisione (➔15.7.3.).

Nel caso di revisione di un **bilancio consolidato** di gruppo, il revisore di una componente ha l'**obbligo** di mettere a disposizione le proprie carte di lavoro al revisore di gruppo, affinché questi possa basarsi sul lavoro svolto dal revisore della componente, ai fini del giudizio sul bilancio consolidato (➔15.7.4.).

15.7.2. Scambio di informazioni fra revisore entrante e revisore uscente

I **revisori** che si succedono nell'incarico di una revisione legale hanno l'**obbligo** di **cooperare** tra loro (D.Lgs. n. 39/2010; DDR Assirevi n. 212, novembre 2017).

Lo scambio di informazioni tra revisori è regolato da principi di riservatezza. La riservatezza tutela gli interessi delle parti coinvolte e la proprietà della documentazione e delle informazioni, relative alla società cliente, acquisite nell'ambito della revisione.

A tale riguardo è previsto che quando un revisore legale è sostituito da un altro revisore, il revisore uscente consente al revisore legale entrante l'**accesso a tutte le informazioni** concernenti l'**ente sottoposto** a revisione e l'**ultima revisione** di tale ente (art. 9-bis, D.Lgs. n. 39/2010).

Anche l'**ISA Italia 300** prevede che prima di iniziare il primo incarico di revisione il revisore deve comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili. Infine, anche l'**ISA Italia 510** prevede che per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura, il revisore entrante possa svolgere un riesame delle carte di lavoro del revisore precedente e che le comunicazioni del revisore in carica con il revisore precedente avvengano sulla base dei principi etici e professionali applicabili.

Il revisore uscente si renderà pertanto disponibile a consentire l'accesso alle informazioni utili allo svolgimento dell'incarico di revisione da parte del revisore entrante, nonché, in circostanze normali, acconsentire l'accesso alle carte di lavoro, in ossequio ai principi di correttezza e collaborazione, su cui deve essere improntato il rapporto tra revisori.

Con riferimento all'**obbligo di riservatezza**, che deve essere rispettato dal revisore anche dopo la cessazione dell'incarico, il revisore "uscente" dovrà essere sollevato da tale obbligo.

Il revisore "entrante" dovrà quindi informare la società conferente l'incarico della necessità di consultare il revisore "uscente", che otterrà formale evidenza dal revisore "entrante" e dalla società conferente che l'utilizzo delle informazioni in suo possesso sia circoscritto alle sole finalità previste dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Nel seguito sono riportati **esempi di lettere di comunicazione** alla società conferente l'incarico ed al revisore entrante, predisposte per le suddette finalità da parte del revisore uscente.

Modello di lettera che il revisore uscente invia alla società che ha conferito l'incarico di revisione legale ad altro revisore

Spettabile ABC SpA

Come previsto dall'art. 9-bis, c. 5, D.Lgs. n. 39/2010, in qualità di soggetto precedentemente incaricato della revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) al [data], sono/siamo tenuto/i a consentire l'accesso alle informazioni utili allo svolgimento della revisione del bilancio al [data] della Vostra società al [nome del revisore entrante].

A tale fine ci avete rappresentato che [nome del revisore entrante], in qualità di revisore legale a me/noi subentrante della ABC SpA, ha richiesto di poter accedere ad alcune informazioni relative alla revisione da me/ noi condotta sul bilancio della Vostra società al ... [data], e mi/ci avete altresì dato il Vostro assenso a rispondere alle eventuali spiegazioni che, al riguardo la stessa potrebbe richiedermi/richiederci.

Con la sottoscrizione della presente resta tra noi inteso che, come a Voi noto, l'accesso alle informazioni da me/noi raccolte nelle carte di lavoro è consentito allo scopo di permettere a [nome del revisore entrante] di ottenere le informazioni utili allo svolgimento della revisione in merito alla ABC SpA, nonché di raccogliere specifiche informazioni sulla revisione da me/noi condotta per programmare la revisione del Vostro bilancio chiuso al [data]. Rimane pertanto convenuto che tali informazioni saranno usate solo per il suddetto scopo e non saranno utilizzate per altro fine né divulgate a terzi, senza il mio/nostro preventivo esplicito consenso. Specifico impegno al riguardo sarà assunto da [nome del revisore entrante] in apposita comunicazione.

Inoltre, con la sottoscrizione della presente ABC SpA, avuto riguardo alle finalità e limiti dell'accesso consentito alla [nome del revisore entrante], si impegna sin d'ora a non richiedere al/alla medesimo/a di esprimere commenti, né verbali né per iscritto, circa la qualità del lavoro da me/noi svolto, e si dichiara sin d'ora consapevole del fatto che [nome del revisore entrante] non potrà assumere il ruolo di perito, fornire assistenza in controversie giudiziarie o extra-giudiziarie o assumere incarichi in cui sia richiesto di esprimere valutazioni o commenti sulla qualità del nostro lavoro di revisione. Specifico impegno al riguardo sarà assunto da [nome del revisore entrante] in apposita comunicazione.

Vi prego/preghiamo di confermare il Vostro accordo su quanto precede, restituendo copia della presente lettera datata e sottoscritta in segno di integrale benessere e accettazione.

**Modello di lettera che il revisore uscente invia alla società
che ha conferito l'incarico di revisione legale ad altro revisore**

Allego/alleghiamo alla presente la bozza della lettera che chiederò/chiederemo di sottoscrivere a [nome del revisore entrante] relativa all'accesso e all'utilizzo delle informazioni contenute nelle carte di lavoro relative alla revisione.

Distinti saluti

**Modello di lettera che il revisore uscente invia al revisore entrante
consentendogli l'accesso alle proprie carte di lavoro**

Spettabile

[Revisore entrante]

Ho/abbiamo assoggettato a revisione contabile il bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC SpA al [data]. Il mio/nostro esame è stato svolto in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), ed effettuando i controlli che ho/abbiamo ritenuto necessari per le finalità dell'incarico conferitomi/conferitoci.

In conformità ai predetti principi, il mio/nostro esame è stato pianificato e svolto esclusivamente con l'obiettivo di esprimere il mio/nostro giudizio di revisione sul bilancio d'esercizio (e consolidato) "nel suo complesso" della ABC SpA al [data]. Tale giudizio è incluso nella relazione del [data] da me/noi redatta a completamento della revisione contabile sul predetto bilancio, della quale potrete ottenere copia dalla stessa società.

Come previsto dall'art. 9-bis, c. 5, D.Lgs. n. 39/2010, in qualità di soggetto precedentemente incaricato della revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC SpA al [data], sono/siamo tenuto/i a consentirVi, l'accesso alle informazioni concernenti ABC SpA e la revisione del bilancio al [data] della ABC SpA.

Pertanto, in relazione all'incarico da Lei/Voi ricevuto per la revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC SpA al [data], conferitoLe/conferitoVi dall'assemblea del [data] e come comunicato alla ABC SpA con nostra lettera del , acconsentiamo a mettere a Sua/Vostra disposizione le informazioni raccolte nelle carte di lavoro da me/noi predisposte per lo svolgimento dell'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidate) della ABC SpA e a fornirLe/fornirVi chiarimenti verbali rispondendo a specifici quesiti da Lei/Voi posti con riferimento a tali informazioni, secondo le condizioni indicate nei paragrafi successivi.

La revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) cui si riferiscono le carte di lavoro è stata pianificata e svolta secondo le norme tecnico deontologiche della revisione contabile generalmente osservate, ed ha comportato quei sondaggi e quelle procedure di verifica da me/noi ritenuti necessari nella fattispecie al fine di esprimere il giudizio sul bilancio nel suo complesso, e non al fine di un Suo/Vostro esame in tempi successivi, pertanto le conclusioni cui potrebbe/potreste pervenire potrebbero essere diverse da quelle da me/noi formulate nel mio/nostro giudizio.

Conseguentemente, aspetti di particolare interesse per Lei/Voi potrebbero non essere stati specificatamente affrontati ovvero essere stati considerati con un'ottica diversa. Mi/ci corre pertanto l'obbligo di segnalareLe/segnalarVi che il lavoro da me/noi svolto, così come le informazioni contenute nelle suddette carte, potrebbero non essere sufficienti o idonee ai Suoi/Vostri fini.

Resta inteso che l'accesso alle mie/ nostre carte di lavoro è accordato al solo scopo di consentirLe/consentirVi di ottenere informazioni utili allo svolgimento della revisione del bilancio della ABC SpA dell'esercizio [data x+1] per il quale è/siete stato/i incaricato/i.

Desidero/desideriamo ricordaLe/ricordarvi che i dati ed informazioni predisposti dalla ABC SpA e da me/noi utilizzati ai fini delle procedure di revisione sul bilancio al [data] sono presenti nel sistema contabile amministrativo della ABC SpA e potranno essere richiesti direttamente alla società.

In considerazione del fatto che l'accesso da parte Sua/Vostra alle informazioni da me/noi raccolte nelle carte di lavoro è consentito esclusivamente per lo scopo precedentemente indicato, Lei/Voi, con la sottoscrizione della presente, si impegna/vi impegnate sin d'ora:

- a non utilizzare le informazioni contenute nelle mie/nostre carte di lavoro per altri fini e a non divulgarle a terzi;

Modello di lettera che il revisore uscente invia al revisore entrante consentendogli l'accesso alle proprie carte di lavoro

- a non esprimere verbalmente o per iscritto alcun commento circa la qualità del lavoro da me/noi svolto;
 - a non assumere incarichi quali perizie o consulenze tecniche, fornire assistenza in controversie o extra giudiziarie o assumere incarichi in cui sia richiesto di esprimere commenti o valutazioni sulla qualità del lavoro da me/noi svolto;
 - a non utilizzare i dati e le informazioni contenute nelle mie/nostre carte di lavoro al fine della formulazione del Suo/Vostro giudizio di revisione sul bilancio della ABC SpA al [data], fatto salvo quanto previsto dagli ISA Italia con riferimento all'acquisizione di elementi probativi nella fase di avvio del nuovo incarico;
 - a conservare le informazioni da Lei/Voi desunte dalle mie/nostre carte di lavoro, anche tramite nostro intervento a chiarimento, con la dovuta riservatezza. Inoltre, nel caso in cui terze parti dovessero richiedere/riciederVi la disponibilità delle carte di lavoro da Lei/Voi predisposte nell'ambito della revisione contabile della ABC SpA, Si impegna/Vi impegnate a richiedere il mio/nostro preventivo consenso scritto per consentire l'accesso ai dati ed alle informazioni da Lei/Voi desunte dalle mie/nostre carte di lavoro, e ad ottenere da tali terze parti ogni necessaria manleva a mio/nostro favore. Lei si impegna/Vi impegnate infine a comunicarmi/comunicarci tempestivamente ogni eventuale richiesta rivoltaLe/rivoltaVi dall'autorità giudiziaria al fine di accedere alle sue/vostre carte di lavoro qualora questi ultimi includano informazioni desunte dalle mie/nostre carte di lavoro o, comunque, tramite mio/nostro intervento a chiarimento.

La presente lettera Vi viene inviata in due copie; La/Vi preghiamo di confermare il Suo/Vostro accordo su quanto precede, restituendomi/ci una copia della presente lettera da Lei/Voi datata e sottoscritta in segno di integrale benessere e accettazione.

Distinti saluti

15.7.3. Scambio di informazioni fra il revisore ed il consulente incaricato per un'attività di "due diligence"

L'argomento dello scambio di informazioni tra consulente della due diligence e revisore è trattato dal **Documento di Ricerca Assirevi n. 212** del novembre 2017. Nel contesto di operazioni straordinarie di acquisto o di cessione di partecipazioni societarie è prassi conferire ad un consulente un incarico di **"financial due diligence"**. Nell'ambito di questo incarico il consulente incontra normalmente il revisore del bilancio dell'entità oggetto dell'operazione di acquisto o di cessione (definita anche la "target") al fine di ottenere informazioni circa le risultanze del lavoro di revisione. Il consulente chiede anche di poter svolgere un esame delle carte di lavoro predisposte a tal fine.

In questi casi, **il revisore può decidere se fornire o no informazioni** circa l'attività di revisione svolta e dare accesso alle proprie carte di lavoro.

Tuttavia, **salvo casi particolari, il revisore acconsente a tale richiesta**, sempre che l'accesso alle carte di lavoro sia **autorizzato dalla società Target** e che il consulente assuma formali impegni di riservatezza.

Nella prassi i soggetti coinvolti nella richiesta del consulente di poter accedere alle carte di lavoro del revisore sono diversi a seconda della tipologia di "financial due diligence".

La più comune è la cosiddetta **"buy side due diligence"**, per la quale il potenziale acquirente conferisce al consulente un incarico per lo svolgimento di una "financial due diligence" sulla società target.

Esistono altre tipologie di "financial due diligence", fra cui la cosiddetta **"vendor due diligence"**, quando il socio di una società, nell'ambito del proprio progetto di dismissione della partecipazione, conferisce incarico al consulente per lo svolgimento di una "financial due diligence" sulla società target.

Per acconsentire alla richiesta di informazioni e accesso alle carte di lavoro da parte del consulente, è necessario che i soggetti coinvolti nell'operazione assumano, ognuno in relazione al ruolo ricoperto, specifici impegni nei confronti del revisore del bilancio:

- considerando che le carte di lavoro includono informazioni aventi natura riservata, quali informazioni contrattuali, finanziarie, commerciali ed altro, relative alla società **target**, è necessario che quest'ultima **autorizzi espressamente** il proprio revisore a metterle a disposizione del consulente;
- è necessario che le informazioni che il consulente **riceve** dal revisore **rimangano riservate**, non siano comunicate a terzi e non siano utilizzate per fini diversi da quelli connessi all'incarico di "financial due diligence";

- è opportuno che la società **target** o il **venditore esonerino espressamente il revisore da responsabilità** per l'eventuale interruzione della trattativa con il potenziale acquirente causata dalle informazioni emerse nel corso dell'esame delle carte di lavoro svolto dal consulente incaricato della "financial due diligence".

L'esame del consulente incaricato della "financial due diligence" consiste normalmente in una lettura delle carte di lavoro messe a sua disposizione dal revisore del bilancio della società target. Pertanto, il consulente può prendere nota delle informazioni che ritiene utili, può porre specifici quesiti, ma con il solo obiettivo di chiedere chiarimenti su quanto indicato sulle carte di lavoro.

Nel caso in cui il revisore accolga la richiesta del consulente di ottenere copia di alcuni documenti, il revisore deve comunque limitarsi a consegnare copia dei soli documenti che gli sono stati forniti dalla società target nel corso della revisione, sempre previa autorizzazione da parte di quest'ultima, e sempre che non contengano annotazioni del revisore.

Tali documenti, che possono consistere ad esempio, in bilanci di verifica, copie di estratti conti bancari, contratti, ecc., sono documenti che il consulente potrebbe comunque ottenere facendo apposita richiesta in tal senso alla società target.

Il **revisore** del bilancio deve **inviare due diverse lettere di comunicazione** al potenziale **acquirente**, al **consulente** e alla **società target** a seconda che:

- gli sia stato richiesto di mettere a disposizione le proprie carte di lavoro ad un consulente incaricato di una attività di "financial due diligence" da parte di un **potenziale acquirente** (cosiddetta "**buy side due diligence**");
- gli sia stato richiesto di mettere a disposizione le proprie carte di lavoro ad un consulente incaricato di una attività di "financial due diligence" da parte della **società cliente** (cosiddetta "**vendor due diligence**").

Modello di lettera del revisore in caso di richiesta delle carte di lavoro da un potenziale acquirente (buy side due diligence)

Spettabile ABC (società target)
Spettabile XYZ (potenziale acquirente)
Spettabile DEF (consulente incaricato)

In relazione alla potenziale operazione di acquisto di azioni di ABC (di seguito, anche la "Società Target"), XYZ (di seguito, anche la "Società Acquirente"), mi/ci ha richiesto di mettere temporaneamente a disposizione di DEF (di seguito, anche il "Consulente") le carte di lavoro da me/noi predisposte per lo svolgimento dell'incarico di revisione del/i bilancio/i d'esercizio [e consolidato] della Società Target al 31 dicembre 201X (di seguito, anche le "carte di lavoro") e di fornire al Consulente eventuali chiarimenti verbali rispondendo a specifici quesiti da esso posti limitatamente a quanto riportato nelle Carte di Lavoro. A tale riguardo la Società Acquirente ci ha informato che la predetta richiesta è connessa all'incarico conferito dalla stessa Società Acquirente al Consulente di svolgere sulla Società Target un'indagine di natura patrimoniale, economica e finanziaria, nota nei mercati internazionali con l'espressione di "Buy side due diligence" (di seguito, l'"Incarico di Due Diligence").

Le Carte di Lavoro predisposte in relazione alla predetta attività di revisione costituiscono la principale documentazione a supporto del mio/nostro giudizio professionale e contengono, fra l'altro, informazioni di natura contrattuale, finanziaria, commerciale, fiscale, di costi e prezzi. La Società Acquirente, la Società Target e il Consulente sono consapevoli che tali informazioni, indispensabili per lo svolgimento del lavoro di revisione di un bilancio d'esercizio [e di un bilancio consolidato], sono normalmente considerate riservate nei confronti di terzi. Come previsto dai principi di revisione di riferimento, non ho/abbiamo l'obbligo di mettere a disposizione di terzi le mie/nostre Carte di Lavoro, né di fornire informazioni in esse contenute. Tuttavia, nelle presente circostanza, sono/siamo disponibili a incontrare il Consulente incaricato dalla Società Acquirente, nonché a permettergli di esaminare le mie/nostre Carte di Lavoro menzionate nel paragrafo precedente, a condizione che sono/siamo espressamente e preventivamente autorizzato/i in tal senso dalla Società Target e che la Società Acquirente, la Società Target e il Consulente si impegnino, per quanto specificatamente applicabile a ciascuno di loro, a rispettare le previsioni indicate nei paragrafi successivi.

**Modello di lettera del revisore in caso di richiesta delle carte di lavoro
da un potenziale acquirente (buy side due diligence)**

La revisione contabile sul/i predetto/i bilancio/i è stata da me/noi svolta secondo i principi di revisione internazionali (ISA Italia) (i "Principi di Revisione"). In conformità ai Principi di Revisione, il mio/nostro esame è stato pianificato e condotto esclusivamente con l'obiettivo di esprimere il mio/ nostro giudizio di revisione sul/i bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società Target al 31 dicembre 201X [ognuno] nel "suo complesso". Tale giudizio di revisione è incluso nella/e relazione/i datata/e ... da me/noi redatta/e a completamento della revisione contabile sul/i predetto/i bilancio/i.

Desidero/desideriamo, inoltre, ricordare che i Principi di Revisione, tra l'altro, definiscono le caratteristiche e i limiti insiti in qualsiasi revisione contabile di un bilancio, la quale è finalizzata all'espressione di un giudizio di revisione sul bilancio nella sua globalità. Per quanto concerne i limiti insiti nell'attività di revisione si richiamano, in via esemplificativa, i seguenti aspetti: l'effettuazione di verifiche mediante l'utilizzo di tecniche di campionamento; la determinazione dell'importanza relativa delle voci da verificare in base alla loro significatività e ad una valutazione del rischio che esse possano essere affette da errori significativi; il concetto di significatività dei predetti rischi ed errori riferito al bilancio "nel suo complesso" e non a specifici conti o elementi dello stesso; i limiti insiti in ogni sistema contabile-amministrativo ed in ogni sistema dei controlli interni. Di conseguenza, a causa dei limiti predetti, vi è il rischio inevitabile che errori anche significativi possano non essere individuati anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai Principi di Revisione.

A maggior chiarimento di quanto indicato nei paragrafi precedenti, desidero/desideriamo far presente che:

- in conformità ai Principi di Revisione, l'attività di revisione ha l'obiettivo di esprimere un giudizio di revisione sul bilancio nel suo complesso e non sui singoli conti del bilancio;
- non ho/abbiamo svolto la revisione del/i bilancio/i in data successiva al 31 dicembre 201X e non ho/abbiamo esaminato eventuali eventi successivi verificatisi dopo la data della/e mia/e/nostra/e relazione/i;
- la revisione del/i bilancio/i cui si riferiscono le Carte di Lavoro non è stata pianificata e condotta con l'obiettivo di fornire tutte le informazioni di interesse per un potenziale investitore. In particolare, il giudizio professionale del revisore e la significatività, come definiti dai Principi di Revisione, sono stati utilizzati nel corso della revisione considerando il bilancio "nel suo complesso" e avrebbero potuto avere gradualità o intensità diversi nel caso di differenti obiettivi. Aspetti di particolare interesse per il Consulente e/o per la Società Acquirente potrebbero, quindi, non essere stati specificatamente affrontati nell'ambito della revisione ovvero essere stati considerati con un'ottica diversa. Pertanto, il lavoro svolto per la revisione del/i bilancio/i potrebbe non essere sufficiente ai fini dello svolgimento e del raggiungimento degli obiettivi dell'Incarico di Due Diligence.

Con riferimento a quanto sopra, si ricorda, a mero titolo esemplificativo, che nelle Carte di Lavoro potrebbero non essere rilevati errori riscontrati nel corso dell'attività di revisione in quanto di ammontare inferiore alle soglie di significatività adottate nell'ottica e ai fini dell'espressione di un giudizio sul bilancio "nel suo complesso". Tali errori, invece, potrebbero essere di interesse ai fini dell'Incarico di Due Diligence.

In sintesi, tenuto conto della diversità degli obiettivi dell'attività di revisione e dell'incarico di Due Diligence, la Società Acquirente e il Consulente danno atto che le informazioni contenute nelle mie/nostre Carte di Lavoro potrebbero non essere sufficienti e idonee ai fini dell'Incarico di Due Diligence. Inoltre, resta inteso che le spiegazioni inerenti alle Carte di Lavoro da noi fornite al Consulente saranno limitate esclusivamente a chiarire quanto ivi indicato.

Per le ragioni in precedenza esposte, l'esame delle mie/nostre Carte di Lavoro da parte del Consulente e l'incontro con lo stesso, rappresenteranno esclusivamente uno strumento per facilitare, in relazione ad alcuni aspetti, la raccolta delle informazioni di Suo interesse. In relazione a tale esame resta inteso che il Consulente si limiterà a prendere nota delle informazioni che riterrà utili. Pertanto, resta convenuto che il Consulente dovrà svolgere in modo autonomo il lavoro necessario per il raggiungimento degli obiettivi del proprio incarico e che non potrà utilizzare le mie/nostre Carte di Lavoro e le informazioni da me/noi acquisite come elementi a supporto dei risultati della sua indagine. Di conseguenza, il Consulente si impegna a non fare alcun riferimento nella propria relazione alle informazioni acquisite nell'attività di esame delle mie/nostre Carte di Lavoro quali elementi a supporto della sua indagine e a non identificare il Revisore come fonte di informazioni. Il Consulente si impegna dunque a non menzionare il Revisore in qualsiasi modo, fatta salva la possibilità per DEF SpA di indicare nella propria relazione, esclusivamente tra le procedure svolte, l'esame delle mie/nostre Carte di Lavoro.

Le informazioni delle quali il Consulente verrà a conoscenza dovranno essere da quest'ultimo utilizzate unicamente ai fini dello svolgimento dell'Incarico di Due Diligence e non potranno essere né utilizzate per scopi diversi né divulgate a terzi.

Modello di lettera del revisore in caso di richiesta delle carte di lavoro da un potenziale acquirente (buy side due diligence)

Ciò premesso, anche in considerazione del fatto che, come sopra chiarito, non sono/siamo tenuto/i a rendere disponibili a terzi le mie/nostre Carte di Lavoro, resta convenuto che non sono/siamo in alcun modo responsabile/i nei confronti della Società Acquirente, della Società Target e del Consulente, neppure indirettamente, delle conseguenze derivanti dall'accesso da parte del Consulente a dette carte. Pertanto, la Società Acquirente e la Società Target si impegnano sin d'ora a farsi carico di tutti i rischi ed oneri derivanti dall'utilizzo da parte del Consulente delle informazioni ottenute dalle mie/nostre Carte di Lavoro, ivi inclusi, in via esemplificativa, l'esito, la sospensione o la definitiva interruzione delle trattative intrattate ai fini dell'acquisizione della Società Target.

Con la presente lettera, che mi/ci dovrà essere restituita debitamente sottoscritta per accettazione, la Società Target mi/ci autorizza a far esaminare le Carte di Lavoro relative alla revisione contabile del bilancio d'esercizio [e consolidato] al 31 dicembre 201X al Consulente e a fornire a quest'ultimo eventuali chiarimenti verbali rispondendo a specifici quesiti da esso posti limitatamente a quanto riportato nelle Carte di Lavoro. La Società Target inoltre garantisce che sussistono tutti i presupposti di legittimità per il trattamento dei dati personali eventualmente contenuti nelle Carte di Lavoro. Inoltre, la Società Acquirente e il Consulente si impegnano a non utilizzare le informazioni contenute nelle mie/nostre Carte di Lavoro e quelle da me/noi fornite al Consulente stesso, per intraprendere azioni di qualsiasi natura nei miei confronti/nei confronti della nostra società di revisione, dei suoi soci, amministratori, dipendenti e altri collaboratori e per supportare azioni da parte di terzi dalle quali possa derivare una mia responsabilità/una responsabilità della nostra società di revisione, dei suoi soci, amministratori, dipendenti e altri collaboratori.

Il Consulente e la Società Acquirente si obbligano altresì a ottenere da eventuali terzi che chiedano di poter accedere alla relazione predisposta dal Consulente all'esito dell'incarico di Due Diligence la sottoscrizione di un impegno del seguente tenore: "Il revisore/la società incaricato/a della revisione dei bilanci della ABC SpA ci ha dato accesso alle carte di lavoro e/o ci ha fornito informazioni e chiarimenti inerenti dette carte di lavoro nel presupposto che esso/a non è in alcun modo responsabile neppure indirettamente delle conseguenze derivanti da detto accesso e dall'utilizzo delle informazioni in tale contesto acquisite. Con la presente, [sottoscrittore dell'impegno] riconosce il fatto che il revisore/la società di revisione, pur avendoci dato accesso alle carte di lavoro relative all'incarico di revisione e fornito informazioni e chiarimenti al riguardo, non assume alcuna responsabilità in relazione alle conseguenze derivanti da detto accesso e dall'utilizzo delle informazioni in tale contesto acquisite. Conseguentemente, [sottoscrittore dell'impegno] si impegna sin d'ora, nella misura più ampia consentita dalle disposizioni di legge, a non intraprendere azioni di qualsiasi natura nei confronti del revisore/della società di revisione, dei suoi soci, amministratori, dipendenti e altri collaboratori per cause derivanti o comunque connesse al contenuto delle carte di lavoro o delle informazioni e chiarimenti forniti."

La Società Acquirente, la Società Target e il Consulente si impegnano sin d'ora, anche ai sensi dell'art. 1381, c.c. a garantire che i propri collaboratori che dovessero avere accesso alle informazioni contenute nelle mie/nostre Carte di Lavoro e ai chiarimenti da me/noi forniti al Consulente, nonché l'accesso alla relazione emessa al termine dell'incarico di Due Diligence rispettino gli obblighi indicati nella presente lettera.

La Società Acquirente si impegna, inoltre, nella misura più ampia consentita dalle disposizioni di legge, a tenere me/la nostra società di revisione, i nostri soci, amministratori, dipendenti e altri collaboratori manlevati e indenni da ogni richiesta risarcitoria, costo, spesa, onere o pregiudizio che dovessero derivare da qualsivoglia pretesa di terzi, ivi inclusa la Società Target, comunque connessa o conseguente all'incarico di Due Diligence e/o all'accesso e/o all'utilizzo e/o alla divulgazione dei risultati del predetto incarico di Due Diligence, e/o all'accesso e/o all'utilizzo e/o alla divulgazione delle informazioni contenute nelle Carte di Lavoro da me/noi messe a disposizione del Consulente e dei chiarimenti da me/noi forniti al riguardo al Consulente stesso.

Restano altresì ferme le responsabilità del Consulente circa la riservatezza e gli altri doveri professionali nei miei/nostri confronti, ivi compresa la conservazione delle carte di lavoro del Consulente stesso dalle quali risultano le informazioni fornite durante l'esame delle mie/nostre Carte di Lavoro e/o i colloqui con me/noi avuti, nonché restano ferme le responsabilità del Consulente circa il rispetto di tutti i principi in materia di protezione dei dati personali. A tale riguardo il Consulente riconosce sin d'ora la propria responsabilità nei miei/nostri confronti per eventuali danni, oneri e pregiudizi che il sottoscritto/la nostra società di revisione, i nostri soci, amministratori, dipendenti ed altri collaboratori dovessero sopportare a causa di un'eventuale inosservanza di tali doveri da parte del Consulente stesso.

**Modello di lettera del revisore in caso di richiesta delle carte di lavoro
da un potenziale acquirente (buy side due diligence)**

Copia della presente lettera, inviata alla Società Acquirente, alla Società Target e al Consulente in triplice copia, dovrà essere restituita da ciascun destinatario debitamente firmata per accettazione di quanto a ciascuno specificamente applicabile.

Distinti saluti.

**Modello di lettera del revisore in caso di richiesta delle carte di lavoro
da parte della società cliente (vendor due diligence)**

Spettabile ABC (società target)

Spettabile DEF (consulente incaricato)

Spettabile GHI (società controllante)

In relazione alla potenziale operazione di cessione di azioni della ABC (di seguito, anche la "Target"), GHI, in qualità di società controllante di ABC, (di seguito, anche la "Controllante" e, unitamente a ABC, anche le "Società") ci ha richiesto di mettere temporaneamente a disposizione di DEF (di seguito, anche il "Consulente") le carte di lavoro da me/noi predisposte per lo svolgimento dell'incarico di revisione del/i bilancio/i d'esercizio [e consolidato] della Società Target al 31 dicembre 201X (di seguito, anche le "Carte di Lavoro") e di fornire al Consulente eventuali chiarimenti verbali rispondendo a specifici quesiti da esso posti limitatamente a quanto riportato nelle Carte di Lavoro. La richiesta della Controllante di mettere a disposizione del Consulente le Carte di lavoro summenzionate deve essere autorizzata dalla stessa Società Target. A tale riguardo, ci avete informato che la predetta richiesta è connessa all'incarico conferito da GHI a DEF di svolgere sulla Target un'indagine di natura patrimoniale, economica e finanziaria, nota nei mercati internazionali con l'espressione di "Vendor due diligence" (di seguito, l'"Incarico di Due Diligence").

Le Carte di Lavoro predisposte in relazione alla predetta attività di revisione costituiscono la principale documentazione a supporto del mio/nostro giudizio di revisione e contengono, fra l'altro, informazioni di natura contrattuale, finanziaria, commerciale, fiscale, di costi e prezzi. Le Società e il Consulente sono consapevoli che tali informazioni, indispensabili per lo svolgimento del lavoro di revisione di un bilancio d'esercizio [e di un bilancio consolidato], sono normalmente considerate riservate nei confronti di terzi.

Come previsto dai principi di revisione di riferimento non ho/abbiamo l'obbligo di mettere a disposizione di terzi le Carte di Lavoro, né di fornire informazioni in esse contenute. Tuttavia, nelle presenti circostanze, sono/siamo disponibili a incontrare il Consulente incaricato dalla Controllante, nonché a permettergli di esaminare le mie/nostre Carte di Lavoro menzionate nel paragrafo precedente, a condizione che io sia/ siamo espressamente e preventivamente autorizzato/i in tal senso dalla Società Target e che le Società e il Consulente si impegnino, per quanto specificatamente applicabile a ciascuno di loro, a rispettare quanto indicato nei paragrafi successivi.

La revisione contabile sul/i predetto/i bilancio/i è stata da noi svolta secondo i principi di revisione internazionali (ISA Italia) (i "Principi di Revisione"). In conformità ai Principi di Revisione, il nostro esame è stato pianificato e condotto esclusivamente con l'obiettivo di esprimere il mio/nostro giudizio di revisione sul/i bilancio d'esercizio [e consolidato] di ABC al 31 dicembre 201X [ognuno] nel "suo complesso". Tale giudizio di revisione è incluso nella/e relazione/i datata/e da me/noi redatta/e a completamento della revisione contabile sul/i predetto/i bilancio/i. Desidero/desideriamo, inoltre, ricordare che i Principi di Revisione, tra l'altro, definiscono le caratteristiche e i limiti insiti in qualsiasi revisione contabile di un bilancio, la quale è finalizzata all'espressione di un giudizio professionale sul bilancio nella sua globalità. Per quanto concerne i limiti insiti nell'attività di revisione si richiamano, in via esemplificativa, i seguenti aspetti: l'effettuazione di verifiche mediante l'utilizzo di tecniche di campionamento; la determinazione dell'importanza relativa delle voci da verificare in base alla loro significatività e ad una valutazione del rischio che esse possano essere affette da errori significativi; il concetto di significatività dei predetti rischi ed errori riferito al bilancio "nel suo complesso" e non a specifici conti o elementi dello stesso; i limiti insiti in ogni sistema contabile-amministrativo ed in ogni sistema dei controlli interni. Di conseguenza, a causa dei limiti predetti, vi è il rischio inevitabile che errori anche significativi possano non essere individuati anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai Principi di Revisione.

**Modello di lettera del revisore in caso di richiesta delle carte di lavoro
da parte della società cliente (vendor due diligence)**

A maggior chiarimento di quanto indicato nei paragrafi precedenti, desidero/desideriamo far presente che:

- in conformità ai Principi di Revisione, l'attività di revisione ha l'obiettivo di esprimere un giudizio di revisione sul bilancio nel suo complesso e non sui singoli conti del bilancio;

- non ho/abbiamo svolto la revisione del/i bilancio/i in data successiva al 31 dicembre 201X e non ho/abbiamo esaminato eventuali eventi successivi verificatisi dopo la data della/e mia/e nostra/e relazione/i;

- la revisione del/i bilancio/i cui si riferiscono le Carte di Lavoro non è stata pianificata e condotta con l'obiettivo di fornire tutte le informazioni di interesse per un potenziale investitore. In particolare, il giudizio professionale del revisore e la significatività, come definiti dai Principi di Revisione, sono stati utilizzati nel corso della revisione considerando il bilancio "nel suo complesso" e avrebbero potuto avere gradualità o intensità diversi nel caso di differenti obiettivi. Aspetti di particolare interesse per il Consulente e/o per un potenziale investitore potrebbero, quindi, non essere stati specificatamente affrontati nell'ambito della revisione ovvero essere stati considerati con un'ottica diversa. Pertanto, il lavoro svolto per la revisione del/i bilancio/i potrebbe non essere sufficiente ai fini dello svolgimento e del raggiungimento degli obiettivi dell'incarico di Due Diligence. Con riferimento a quanto sopra, si ricorda, a mero titolo esemplificativo, che nelle Carte di Lavoro potrebbero non essere rilevati errori riscontrati nel corso dell'attività di revisione in quanto di ammontare inferiore alle soglie di significatività adottate nell'ottica e ai fini dell'espressione di un giudizio professionale sul bilancio "nel suo complesso". Tali errori, invece, potrebbero essere di interesse ai fini dell'incarico di Due Diligence.

In sintesi, tenuto conto della diversità degli obiettivi dell'attività di revisione e dell'incarico di Due Diligence, la Controllante e il Consulente danno atto che le informazioni contenute nelle mie/nostre Carte di Lavoro potrebbero non essere sufficienti e idonee ai fini dell'incarico di Due Diligence. Inoltre, resta inteso che le spiegazioni inerenti alle Carte di Lavoro da me/noi fornite al Consulente saranno limitate esclusivamente a chiarire quanto ivi indicato.

Per le ragioni in precedenza esposte, l'esame delle mie/nostre Carte di Lavoro da parte del Consulente e l'incontro con lo stesso, rappresenteranno esclusivamente uno strumento per facilitare, in relazione ad alcuni aspetti, la raccolta delle informazioni di suo interesse. In tale contesto resta inteso che il Consulente si limiterà a prendere nota delle informazioni che riterrà utili. Pertanto, resta convenuto che il Consulente dovrà svolgere in modo autonomo il lavoro necessario per il raggiungimento degli obiettivi del proprio incarico e non potrà utilizzare le mie/nostre Carte di Lavoro e le informazioni da noi acquisite come elementi a supporto dei risultati della sua indagine. Di conseguenza, il Consulente si impegna a non fare alcun riferimento nella propria relazione alle informazioni acquisite nell'attività di esame delle mie/ nostre Carte di Lavoro quali elementi a supporto della sua indagine e a non identificare la società di revisione come fonte di informazioni. Il Consulente si impegna dunque a non menzionare il Revisore in qualsiasi modo, fatta salva la possibilità per DEF SpA di indicare nella propria relazione, esclusivamente tra le procedure svolte, l'esame delle Carte di Lavoro del revisore. Le informazioni delle quali il Consulente verrà a conoscenza dovranno essere da quest'ultimo utilizzate unicamente ai fini dello svolgimento dell'incarico di Due Diligence e non potranno essere né utilizzate per scopi diversi, né divulgate a terzi.

Ciò premesso, anche in considerazione del fatto che, come sopra chiarito, non sono/siamo tenuto/i a rendere disponibili a terzi le mie/nostre Carte di Lavoro, resta convenuto che non sono/siamo in alcun modo responsabili né nei confronti delle Società, né nei confronti del Consulente, neppure indirettamente, delle conseguenze derivanti dall'accesso da parte del Consulente a dette carte. Pertanto, le Società si impegnano sin d'ora a farsi carico di tutti i rischi ed oneri derivanti dall'utilizzo da parte del Consulente delle informazioni ottenute dalle mie/nostre Carte di Lavoro, ivi inclusi, in via esemplificativa, l'esito, la sospensione o la definitiva interruzione delle trattative intrattenute dalla Controllante con potenziali acquirenti.

Con la presente lettera, che mi/ci dovrà essere restituita debitamente sottoscritta per accettazione, la Società Target mi/ci autorizza a far esaminare le Carte di Lavoro relative alla revisione contabile del bilancio d'esercizio [e consolidato] al 31 dicembre 201X al Consulente ed a fornire a quest'ultimo eventuali chiarimenti verbali rispondendo a specifici quesiti da esso posti limitatamente a quanto riportato nelle Carte di Lavoro.

**Modello di lettera del revisore in caso di richiesta delle carte di lavoro
da parte della società cliente (vendor due diligence)**

La Società Target inoltre garantisce che sussistono tutti i presupposti di legittimità per il trattamento dei dati personali eventualmente contenuti nelle Carte di Lavoro. Inoltre, le Società e il Consulente si impegnano nei miei confronti/nei confronti della nostra società di revisione, dei suoi soci, amministratori, dipendenti e altri collaboratori a non utilizzare le informazioni contenute nelle mie/nostre Carte di Lavoro e quelle da me/noi fornite al Consulente stesso, per intraprendere azioni di qualsiasi natura nei miei confronti/nei confronti della nostra società di revisione, dei suoi soci, amministratori, dipendenti e altri collaboratori e per supportare azioni da parte di terzi dalle quali possa derivare una mia responsabilità/una responsabilità della nostra società di revisione, dei suoi soci, amministratori, dipendenti e altri collaboratori.

Il Consulente e la Controllante si obbligano altresì a ottenere da eventuali terzi che chiedano di poter accedere alla relazione predisposta dal Consulente all'esito dell'Incarico di Due Diligence, la sottoscrizione di un impegno del seguente tenore: "Il revisore/la società incaricato/a della revisione dei bilanci della ABC SpA ci ha dato accesso alle carte di lavoro e/o ci ha fornito informazioni e chiarimenti inerenti dette carte di lavoro nel presupposto che esso/a non è in alcun modo responsabile neppure indirettamente delle conseguenze derivanti da detto accesso e dall'utilizzo delle informazioni in tale contesto acquisite. Con la presente, [sottoscrittore dell'impegno] riconosce il fatto che il revisore/la società di revisione, pur avendoci dato accesso alle carte di lavoro relative all'incarico di revisione e fornito informazioni e chiarimenti al riguardo, non assume alcuna responsabilità in relazione alle conseguenze derivanti da detto accesso e dall'utilizzo delle informazioni in tale contesto acquisite. Conseguentemente, [sottoscrittore dell'impegno] si impegna sin d'ora, nella misura più ampia consentita dalle disposizioni di legge, a non intraprendere azioni di qualsiasi natura nei confronti del revisore/della società di revisione, dei suoi soci, amministratori, dipendenti e altri collaboratori per cause derivanti o comunque connesse al contenuto delle carte di lavoro o delle informazioni e chiarimenti forniti."

Le Società e il Consulente si impegnano sin d'ora, anche ai sensi dell'art. 1381, c.c. a garantire che i propri collaboratori che dovessero avere accesso alle informazioni contenute nelle mie/nostre Carte di Lavoro e ai chiarimenti da noi forniti al Consulente, nonché l'accesso alla relazione emessa al termine dell'Incarico di Due Diligence rispettino gli obblighi indicati nella presente lettera.

La Controllante si impegna, inoltre, nella misura più ampia consentita dalle disposizioni di legge, a tenere me/la nostra società di revisione, i nostri soci, amministratori, dipendenti e altri collaboratori manlevati e indenni da ogni richiesta risarcitoria, costo, spesa, onere o pregiudizio che dovessero derivare da qualsivoglia pretesa di terzi, ivi inclusa la Società Target, comunque connessa o conseguente all'Incarico di Due Diligence e/o all'accesso e/o all'utilizzo e/o alla divulgazione dei risultati del predetto incarico di Due Diligence, e/o all'accesso e/o all'utilizzo e/o alla divulgazione delle informazioni contenute nelle Carte di Lavoro da me/noi messe a disposizione del Consulente e dei chiarimenti da me/noi forniti al riguardo al Consulente stesso.

Restano altresì ferme le responsabilità del Consulente circa la riservatezza e gli altri doveri professionali nei miei/nostri confronti, ivi compresa la conservazione delle carte di lavoro del Consulente stesso dalle quali risultano le informazioni fornite durante l'esame delle mie/nostre Carte di Lavoro e/o i colloqui con me/noi avuti, nonché restano ferme le responsabilità del Consulente circa il rispetto di tutti i principi in materia di protezione dei dati personali.

A tale riguardo il Consulente riconosce sin d'ora la propria responsabilità nei miei confronti/nei confronti della nostra società di revisione per eventuali danni, oneri e pregiudizi che il sottoscritto/la nostra società di revisione, i nostri soci, amministratori, dipendenti ed altri collaboratori dovessero sopportare a causa di un'eventuale inosservanza di tali doveri da parte del Consulente stesso.

Copia della presente lettera, inviata alle Società e al Consulente in triplice copia, dovrà essere restituita da ciascun destinatario debitamente firmata per accettazione di quanto a ciascuno specificamente applicabile.

Distinti saluti.

Scambio di informazioni fra revisore della componente e revisore del bilancio consolidato di gruppo 15.7.4.

Nell'ambito della revisione contabile di un bilancio consolidato di gruppo, il revisore di una componente **deve acconsentire** alla richiesta del revisore del gruppo di **trasferimento o di accesso alla documentazione** pertinente durante lo svolgimento della revisione contabile del bilancio del gruppo. Per documentazione pertinente si intende la documentazione della revisione della componente che il revisore del gruppo, secondo il proprio **giudizio professionale** ed in linea con quanto stabilito dall'ISA Italia 600, ritiene necessaria ai fini dell'acquisizione degli elementi probativi sufficienti ed appropriati per l'espressione del giudizio sul bilancio consolidato del gruppo.

La richiesta di trasferimento o di accesso alle carte di lavoro del revisore della componente è la condizione necessaria affinché il revisore del gruppo possa basarsi sul lavoro di revisione svolto sulla componente.

Qualora il revisore della componente dovesse negare l'accesso alle proprie carte di lavoro da parte del revisore del gruppo per un riesame del lavoro svolto e per il mantenimento della documentazione di tale riesame, il revisore del gruppo **potrà svolgere direttamente** o far svolgere da un altro revisore la revisione del bilancio della controllata, richiedere agli amministratori di quest'ultima documenti ed informazioni utili alla revisione, nonché svolgere direttamente accertamenti, controlli ed esami di atti e documentazione, presso la società partecipata (art. 10-quinquies, c. 4, D.Lgs. n. 39/2010). Qualora il revisore del gruppo non sia comunque in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, e tale circostanza comporti l'espressione di un giudizio con modifica, deve informare tempestivamente l'autorità preposta alla vigilanza.

Nella prassi, l'assenso o il diniego all'accesso alle carte di lavoro viene espresso dal revisore della componente nella lettera di conferma del ricevimento e della comprensione delle istruzioni inviate dal revisore del gruppo (➔22.).

ESEMPI DI CARTE DI LAVORO 15.8.

Carta di lavoro corrente 15.8.1.

Nome Impresa:
Data di bilancio:

Preparata da:	Sigla	data: 10/01/200x+1
Rivista da:	Sigla	data: 11/01/200x+1

Carta di lavoro:
B.100.50 Ricavi delle vendite

Obiettivo
 Verificare esistenza ed accuratezza dei ricavi delle vendite.

Aspettativa
 Il *business* esercitato dalla società presenta le seguenti caratteristiche:

- attività esclusivamente commerciale di acquisto e rivendita merci;
- gestione contabile del magazzino tendenzialmente riconducibile a ingressi merce correlati a "Merci c/ acquisti" e ad uscite merce correlate a "Ricavi da vendita di beni", in ragione della quale la rotazione non è inficiata da politiche di scorte effettuate con finalità di ciclo di produzione, bensì è strettamente correlata alla rotazione commerciale delle vendite.

In ragione delle procedure di revisione effettuate con riferimento all'esistenza ed accuratezza dei:

- saldi crediti commerciali iniziali, ricompresi nell'attività di revisione del precedente esercizio, dalle cui procedure non erano emerse eccezioni;
- saldi crediti commerciali finali, dalle cui procedure di revisione effettuate con riferimento all'esercizio in chiusura non sono emerse eccezioni.

Si ritiene ragionevole formulare l'aspettativa sintetizzata dalla seguente correlazione:

- (+) saldo finale dei crediti commerciali dell'esercizio precedente;
- (-) incassi ricevuti nel corso dell'esercizio (riconducibili a chiusura di crediti commerciali);
- (+) ricavi delle vendite e delle prestazioni;

(+) IVA applicata in fattura;

(=) saldo finale dei crediti commerciali dell'esercizio corrente.

L'aspettativa consiste quindi nel considerare che il dato dei ricavi delle vendite (unica variabile nella relazione sopra individuata), così come desumibile dalla contabilità, sia di entità tale da consentire di ottenere, mediante il ricalcolo sopra esposto, il dato atteso (saldo dei crediti commerciali di fine periodo risultante dal ricalcolo) in linea con il dato contabile (saldo dei crediti commerciali di fine periodo risultante dalla contabilità).

Con riferimento alle soglie di materialità precedentemente individuate, si ritiene accettabile un intervallo di scostamento rientrante nel valore di euro 20 migliaia ed entro un *range* del +/- 1% del saldo dei crediti commerciali di fine esercizio.

Lavoro svolto

1. Sono stati ottenuti i movimenti bancari del c/c della società, risultanti dagli estratti conto bancari dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018.

2. Sono state individuate le costanti, ovvero i dati oggettivi dei quali vi è ragionevole certezza, sulla base delle evidenze ottenute mediante lo svolgimento di altre procedure di revisione:

- saldi crediti commerciali iniziali, già oggetto di revisione nel corso del precedente esercizio;
- entrate/uscite di c/c, risultanti da estratto conto bancario emesso dall'istituto finanziario con cui opera la società;
- saldi crediti commerciali finali, oggetto di verifiche di dettaglio completatesi senza eccezioni nel corso del programma di revisione;
- aliquota IVA effettiva dell'esercizio, ricavata quale incidenza dell'imposta totale sull'imponibile totale, come risultanti dalla liquidazione (o dichiarazione) IVA annuale.

3. Sono quindi state individuate le "variabili" da inserire nello schema per ottenere la quadratura dello stesso, tenendo presente l'aspettativa sopra formulata, al fine di validare la coerenza tra le "variabili" ed il dato consuntivato in Conto economico. Tali "variabili" sono rappresentate dai "Ricavi delle vendite", al netto degli sconti commerciali operati mediante emissione di note credito, con contropartita la diretta riduzione dei ricavi.

È stato così individuato il valore del dato "variabile" nell'importo di euro 16.400 migliaia, che trova corrispondenza nella somma dei dati risultanti da bilancio di verifica di seguito riportati:

- Ricavi e Altri ricavi (quali componenti generanti fatturazione attiva): euro 14.020 migliaia;
- IVA applicata ai clienti sulle fatture attive: euro 2.720 migliaia;
- Note di credito emesse a storno ricavi: negativi euro 340 migliaia.

"Match" crediti commerciali - incassi - ricavi		
Saldo crediti commerciali al 31 dicembre 2017	[A]	π 2.800
Incassi ricevuti (entrate di c/c)	[B]	χ, f (16.700)
Ricavi	[C1]	√ 14.020
IVA (Ricavi * 19,4% - Aliquota effettiva da Dichiarazione IVA)	[C2]	R 2.720
Note credito emesse a storno ricavi	[C3]	√ (340)
Incremento crediti commerciali netto da Conto economico	[C]	16.400 Dato variabile
	Totale [D] = [A+B+C]	2.500 Dato atteso
Saldo crediti al 31 dicembre 2018	[E]	√ 2.490
Differenza tra aspettativa e dato contabile	[F] = [D-E]	10 0,4%

Legenda

√: ok con bilancio di verifica in [reference]

f: footed

R: dato ricalcolato

χ: ok con estratto conto bancario

π: ok con LY Wp's

Conclusioni

Si ritiene che l'esito della Substantive Analytical Procedure sopra sintetizzata possa ragionevolmente costituire un'evidenza di revisione con riferimento all'esistenza e all'accuratezza dei Ricavi delle vendite, tenuto altresì in considerazione:

- che lo scostamento tra il dato atteso ed il dato ricalcolato rientra nell'intervallo individuato in fase di definizione dell'aspettativa;
- che le risultanze delle verifiche di dettaglio svolte con riferimento ai crediti commerciali non hanno presentato eccezioni.

Indice di Archivio permanente

15.8.2.

Documentazione legale e societaria

1. Atto costitutivo
2. Visura camerale aggiornata
3. Statuto
4. Accordi e regolamenti fra soci
5. Struttura della governance
6. Elenco soci
7. Elenco amministratori e sindaci
8. Organigramma aziendale
9. Elenco poteri di firma
10. Organigramma del gruppo di appartenenza
11. Elenco sedi secondarie
12. Elenco delle società partecipate
13. Atti di operazioni straordinarie (fusioni, scorpori, scissioni, ecc.)
14. Altro

Informazioni finanziarie

1. Bilanci ultimi esercizi con relative relazioni di revisione
2. Prospetti informativi emessi
3. Altre informazioni finanziarie

Verbali/estratti dei verbali delle riunioni degli organi di governance - Informazioni finanziarie

1. Assemblea degli azionisti
2. Libro soci
3. Consiglio di amministrazione
4. Comitati esecutivi
5. Collegio sindacale
6. Organismo di vigilanza
7. Altri libri sociali
8. Rapporti con organi di controllo

Contratti/Estratti dei contratti

1. Contratti con i principali clienti
2. Contratti con i principali fornitori
3. Contratti con istituti finanziari
4. Contratti di affitto
5. Contratti di assicurazione
6. Contratti di acquisto beni immobili
7. Contratti di leasing
8. Contratti di acquisto partecipazioni

Contratti/Estratti dei contratti

9. Contratti di royalties
10. Contratti di outsourcing
11. Contratti particolari con amministratori e dirigenti
12. Altro

Elenco principali consulenti ricorrenti

1. Consulenti legali
2. Consulenti fiscali
3. Consulenti del lavoro
4. Consulenti informatici

Sezione fiscale

1. Dichiarazioni imposte dirette ed indirette anni aperti
2. Dichiarazioni sostituti d'imposta
3. Riassunto della posizione fiscale
4. Cartelle esattoriali ricevute
5. Verbali di verifiche tributarie
6. Accertamenti ricevuti e ricorsi presentati
7. Pareri ricevuti da consulenti esterni
8. Transfer price policy
9. Transfer price master e local file
10. Altro

Informazioni di carattere legale

1. Elenco delle cause attive pendenti
2. Elenco delle cause passive in corso
3. Pareri ricevuti da consulenti esterni
4. Altro

Manuali procedure ed altri documenti contabili

1. Manuale contabile di gruppo
2. Piano dei conti
3. Sistema informativo aziendale
4. Manuali delle procedure rilevanti ai fini della revisione
5. Diagrammi di flusso sui processi aziendali predisposti dall'impresa
6. Modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. n. 231/2001
7. Manuale delle procedure anticiclaggio
8. Altro

Parti correlate

1. Elenco
2. Principali accordi stipulati